



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ALUÍZIO GUEDES DE VASCONCELOS NETO**

**GESTÃO DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO EM EMPRESAS DE  
PANIFICAÇÃO SITUADAS NA CIDADE DE JOÃO PESSOA**

**JOÃO PESSOA  
2020**

**ALUÍZIO GUEDES DE VASCONCELOS NETO**

**GESTÃO DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO EM EMPRESAS DE  
PANIFICAÇÃO SITUADAS NA CIDADE DE JOÃO PESSOA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado.

**JOÃO PESSOA  
2020**

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

N469g Neto, Aluizio Guedes de Vasconcelos.

GESTÃO DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO EM EMPRESAS DE  
PANIFICAÇÃO SITUADAS NA CIDADE DE JOÃO PESSOA / Aluizio  
Guedes de Vasconcelos Neto. - João Pessoa, 2020.  
65 f.

Orientação: Aldo Leonardo Cunha Callado.  
Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Gestão de custos. 2. Tomada de decisão. 3.  
Panificadoras. I. Aldo Leonardo Cunha Callado. II.  
Título.

UFPB/BC

**ALUÍZIO GUEDES DE VASCONCELOS NETO**

**GESTÃO DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO EM EMPRESAS DE  
PANIFICAÇÃO SITUADAS NA CIDADE DE JOÃO PESSOA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

**BANCA EXAMINADORA**

Presidente: Professor Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado (Orientador).  
Instituição: UFPB

Membro: Professora Dra. Maria Sueli Arnoud Fernandes (Membro).  
Instituição: UFPB

Membro: Professora Dra. Adriana Fernandes de Vasconcelos (Membro).  
Instituição: UFPB

João Pessoa, 31 de março de 2020.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço inicialmente a Deus, por sempre ter me ajudado em todos os momentos da minha vida e permitir a realização deste trabalho.

À minha família, pelo incentivo e apoio em todos os momentos. Principalmente aos meus pais, Janaína e Robson, pelo suporte e direcionamento. À minha avó, Marinalva, por sempre ter me proporcionado auxílio e força. Às minhas irmãs, Adélia, Jéssica e Priscila, que sempre estiveram na torcida por mim. Aos meus tios, Wellington e Roberval, por toda a motivação e confiança.

A meu orientador, Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado, por toda a ajuda, dedicação, paciência e ensinamentos para a conclusão desse trabalho.

A todos os professores do Departamento de Finanças e Contabilidade que participaram da minha formação profissional, especialmente ao Prof. Dr. Rommel de Santana Freire, por toda disponibilidade, experiência, conhecimento e oportunidades que me foram dadas.

Aos colegas da graduação, Plínio Dias, Allan Paul, Matheus Ryan, Cláudio Miranda, Fabrício Carvalho, Caio Carvalho, Nahuan Medeiros e Cássia Raquel por todo o apoio e companheirismo durante o curso.

Aos meus amigos, José Ítalo, Bruno Willams, Gabriel Mariano e Guilherme Victor que entenderam a minha ausência e continuaram me apoiando.

Muito obrigado a todos!

## RESUMO

O objetivo deste trabalho foi investigar as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos utilizadas por gestores de panificadoras da cidade de João Pessoa/PB como auxílio no processo de tomada de decisão. A pesquisa se classifica como descritiva e quantitativa. Para a sua elaboração, foi aplicado um questionário, considerando três grupos de variáveis. O primeiro foi composto por aspectos relacionados às características dos gestores, enquanto o segundo por aspectos relativos às empresas. O terceiro englobou aspectos relacionados aos conhecimentos e aplicações da gestão de custos pelas panificadoras. Para o tratamento dos dados coletados, foram empregadas duas técnicas estatísticas: análise descritiva das variáveis e a aplicação do Coeficiente de *Spearman*. No que se refere ao conhecimento e aplicação da gestão de custos, a maior parte dos gestores das panificadoras indicou possuir um nível de conhecimento acerca da gestão de custos entre regular e muito, enquanto o nível de aplicação da gestão de custos foi regular. Com base nos resultados, sugere-se que o nível de escolaridade dos gestores influencia no conhecimento sobre a gestão de custos.

**Palavras-chave:** Gestão de custos. Tomada de decisão. Panificadoras.

## **ABSTRACT**

The goal of this work was to investigate the management tools based on cost management used by managers of bakeries located in the city of João Pessoa/PB as an aid in the decision making process. The research is classified as descriptive and quantitative. For its elaboration, a questionnaire was applied, considering three groups of variables. The first group of variables was composed by aspects related to the characteristics of the managers, while the second was composed by aspects related to the companies. The third included aspects related to knowledge and applications of cost management by bakeries. Two statistical techniques were employed for the treatment of the collected data: the descriptive analysis of the variables and the application of the Spearman's Coefficient. With respect to knowledge and application of cost management, most bakery managers indicated that they had a level of knowledge about cost management between regular and very regular, while the level of application of cost management was regular. Based on the results, it is suggested that the level of education of the managers influences the knowledge about cost management.

**Keywords:** Cost Management. Decision Making. Bakeries.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Frequência das características dos gestores das empresas de panificação .....	35
Tabela 2 – Frequência das características das empresas de panificação .....	37
Tabela 3 – Nível de conhecimento acerca dos componentes básicos da gestão de custos .....	39
Tabela 4 – Grau de conhecimento a respeito dos métodos sistemáticos da gestão de custos .....	41
Tabela 5 – Nível de aplicação da gestão de custos .....	42
Tabela 6 – Relações entre o conhecimento da gestão de custos e o perfil dos gestores .....	46
Tabela 7 – Relações entre a aplicação da gestão de custos e o perfil dos gestores .....	47
Tabela 8 – Relações entre o conhecimento da gestão de custos e o perfil das panificadoras .....	48
Tabela 9 – Relações entre a aplicação da gestão de custos e o perfil das panificadoras .....	49



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABIP	Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria
Análise CVL	Análise Custo-Volume-Lucro
Índice MC	Índice de Margem de Contribuição
ITPC	Instituto Tecnológico de Panificação e Confeitaria
MC	Margem de Contribuição
MS	Margem de Segurança
PB	Paraíba
PE	Ponto de Equíbrio
PEC	Ponto de Equilíbrio Contábil
PEE	Ponto de Equilíbrio Econômico
PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SINDIPAN/PB	Sindicato da Indústria de Panificação e Confeitaria do Estado da Paraíba

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
1.1	Problema de Pesquisa .....	11
1.2	Objetivos .....	11
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo Geral .....</b>	<b>11</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos Específicos .....</b>	<b>11</b>
1.3	Justificativa .....	12
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL CONCEITUAL .....</b>	<b>14</b>
2.1	Contabilidade de Custos .....	14
2.2	Informações de custos para a tomada de decisão .....	16
<b>2.2.1</b>	<b>Análise Custo-Volume-Lucro (Análise CVL) .....</b>	<b>17</b>
2.2.1.1	Margem de Contribuição (MC) .....	17
2.2.1.2	Ponto de Equilíbrio (PE) .....	19
2.2.1.3	Margem de Segurança (MS) .....	20
<b>2.2.2</b>	<b>Formação do Preço de Venda .....</b>	<b>21</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Custos Relevantes .....</b>	<b>23</b>
2.3	Estudos Anteriores .....	25
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA .....</b>	<b>30</b>
3.1	Tipologia da Pesquisa .....	30
3.2	Universo e Amostra .....	30
3.3	Coleta de Dados .....	31
3.4	Procedimentos de Análise dos Dados .....	32
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>	<b>34</b>
4.1	Análise Descritiva .....	34
<b>4.1.1</b>	<b>Perfil do Respondente (Gestores) .....</b>	<b>34</b>
<b>4.1.2</b>	<b>Perfil das Empresas Participantes (Panificadoras) .....</b>	<b>36</b>
<b>4.1.3</b>	<b>Conhecimento e Aplicação da Gestão de Custos .....</b>	<b>38</b>
4.2	Relações entre o Conhecimento e Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil dos Gestores .....	46
4.3	Relações entre o Conhecimento e Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil das Empresas Participantes (Panificadoras) .....	48
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>50</b>
5.1	Conclusões .....	50

5.2	Limitações e Recomendações para Futuras Pesquisas.....	52
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>53</b>
	APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO .....	59
	ANEXO A - LISTA DE EMPRESAS ASSOCIADAS AO SINDIPAN/PB .....	64

## 1 INTRODUÇÃO

De acordo com Bornia (2019), o mercado está em processo de constante modificação, e essa mudança é justificada pelo seu crescimento e pela globalização, que podem proporcionar um ambiente empresarial de grande concorrência entre as entidades. Teixeira, Assis Neto e Ferreira (2015) afirmam que, devido a essa competitividade, as empresas têm grande dificuldade para obter destaque frente aos concorrentes.

Em consonância ao cenário exposto, as empresas necessitam tomar decisões de maneira estratégica buscando uma forma de aumentar sua competitividade frente aos concorrentes. Assim, o gerenciamento realizado a partir das informações proporcionadas pela gestão de custos, pode ser um suporte ao gestor, para alcançar tal competitividade e destaque no mercado (MELO; LEONE, 2015).

As informações da gestão de custos podem ser consideradas fundamentais para as organizações de qualquer segmento do mercado. Essas informações auxiliam a gerência a tomar decisões sobre a definição dos preços de vendas, estabelecer a estrutura dos custos, analisar os custos e a rentabilidade dos produtos e dos serviços desempenhados pela empresa (CALLADO; MIRANDA; CALLADO, 2003).

A panificação representa um segmento do mercado que produz bens de consumo ofertados diariamente a população. De acordo com um estudo realizado pela Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP) e pelo Instituto Tecnológico de Alimentação, Panificação e Confeitaria (ITPC), que possui a finalidade de evidenciar a situação da atividade de panificação na economia brasileira, pode-se observar que o setor de panificação apresentou uma projeção de crescimento no ano de 2018 que corresponde a 2,81% do mercado, configurando, assim, um faturamento de R\$ 92,63 bilhões (ABIP; ITPC, 2019).

Conforme consta no mesmo estudo, no ano de 2018 o setor de panificação demonstrou uma diminuição no fluxo de clientes em cerca de -1,06%, o que pode significar também um desafio para as empresas desse setor para manterem-se competitivas, apontando, possivelmente, clientes mais exigentes (ABIP; ITPC, 2019).

Considerando o contexto associado a um mercado competitivo e exigente, as decisões que são tomadas baseadas na gestão de custos podem assumir um papel

estratégico no sentido de proporcionar resultados positivos para as panificadoras, de modo que a gestão de custos consistiria em um processo sistemático de planejamento, aplicação e controle dos recursos e custos incorridos na produção de produtos e/ou serviços ofertados a sociedade (MACHADO; SOUZA, 2006). Portanto, a temática da presente pesquisa está baseada na gestão de custos para tomada de decisão.

### 1.1 Problema de Pesquisa

Conforme a temática apresentada o problema de pesquisa desse trabalho consiste em responder ao seguinte questionamento: De quais formas os gestores das panificadoras têm utilizado as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos para tomar decisões?

### 1.2 Objetivos

#### 1.2.1 Objetivo Geral

Investigar as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos utilizadas pelos gestores das panificadoras para auxiliar o processo de tomada de decisão.

#### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar o perfil das panificadoras situadas na cidade de João Pessoa;
- b) Levantar o conhecimento e aplicação da gestão de custos pelas panificadoras participantes da pesquisa;
- c) Verificar as relações entre as características dos gestores das panificadoras participantes da pesquisa com o nível de conhecimento e aplicação da gestão de custos; e
- d) Verificar as relações entre as características das panificadoras participantes da pesquisa com o nível de conhecimento e aplicação da gestão de custos.

### 1.3 Justificativa

A atividade de panificação apresenta relevância por ser um setor do mercado que está presente no cotidiano de grande parte dos brasileiros, sobretudo ao consumo de pães, bolos e demais produtos que são fabricados por empresas inseridas neste tipo de atividade.

As empresas especializadas em atividades de panificação possuem grandes desafios para atuar nesse mercado devido aos seguintes fatores: terem limitações de recursos financeiros; clientes cada vez mais exigentes; e uma grande disputa entre as empresas concorrentes e participantes do setor.

Além da disputa de panificadoras concorrentes, atualmente as padarias enfrentam a concorrência de supermercados que passaram a oferecer produtos e serviços da atividade de panificação, existindo, ainda, a concorrência de padarias que exercem a atividade de maneira informal.

Assim esse estudo pode ser considerado relevante, pois, conforme afirmam Monteiro e Flores (2013), o setor de panificação apresentou um grande desenvolvimento no mercado brasileiro, o que ocasionou um crescimento no faturamento anual, aumentando, portanto, a parcela do setor de panificação no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.

No que diz respeito ao setor de panificação na economia, conforme estudo apresentado no ano de 2018 pela ABIP em parceria com o ITPC, a atividade de panificação representa um relevante setor da economia brasileira, visto que esse setor demonstra ter gerado “800 mil empregos diretos e 1,8 milhões de forma indireta” (2019, p. 8), além de ter apresentado um considerável faturamento anual de R\$ 92,63 bilhões, que corresponde a uma importante participação no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro (ABIP; ITPC, 2019).

Devido à relevância da atividade de panificação para a economia brasileira e por possuir grandes desafios para atuar no mercado, o setor de panificação possivelmente se configura como um importante segmento do mercado brasileiro que deve ser estudado.

Logo, o presente trabalho surgiu da necessidade de analisar de que forma a gestão de custos é utilizada no processo decisório, no sentido de contribuir no processo gerencial do segmento de panificação, que pode ser considerado um importante setor da economia brasileira. Dessa forma, o modo de utilização da

gestão de custos pode proporcionar auxílio às empresas de panificação diante dos desafios observados no mercado.

Sendo assim, por meio das ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos, o gestor dispõe de informações que resultam em diminuições dos gastos do seu processo produtivo, maior controle dos recursos financeiros utilizados na produção dos bens e/ou serviços, aumento da lucratividade e ampliação da continuidade das empresas.

## 2 REFERENCIAL CONCEITUAL

### 2.1 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos teve seu início no período da Revolução Industrial, devido ao surgimento das entidades industriais que apresentavam a necessidade de determinar os custos ocorridos na fabricação dos seus produtos (BORNIA, 2019). A contabilidade de custos consiste em um segmento da contabilidade geral, que, utiliza suas técnicas financeiras para identificar, analisar e evidenciar os custos e outros elementos relativos ao processo produtivo de uma organização (BRUNI; FAMÁ, 2019).

Tradicionalmente, a contabilidade de custos tem por objetivo e função avaliar os estoques em fabricação e/ou concluídos das entidades, além de seus métodos servirem como um meio para cumprir a obrigação legal de reportar informações dos estoques avaliados ao Fisco (MARTINS, 2018).

Além disso, a contabilidade de custos pode ser considerada uma ferramenta que possui a finalidade de oferecer informações referentes ao processo produtivo da entidade, as quais servem para auxiliar a gestão no momento da tomada de decisão, pois, de acordo com Leone (2012, p. 21),

[...] é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações que recebe ou obtém dados, acumula-os de forma organizada, analisando-os e interpretando-os, produzindo informações de custo para os diversos níveis gerenciais.

Portanto, a contabilidade de custos pode ser considerada um meio essencial e/ou de suporte ao processo gerencial das entidades de qualquer tipo de atividade, pois representa um segmento que proporciona não apenas informações financeiras sobre avaliação dos estoques, mas, também importantes informações que possibilitam a melhoria da lucratividade, viabilidade e redução dos gastos dos produtos fabricados pelas entidades.

Marion e Ribeiro (2017, p. 38) apontam a relevância das informações produzidas e fornecidas pela contabilidade de custos no contexto empresarial ao afirmarem que:



para que se possa desempenhar adequadamente o gerenciamento de qualquer tipo de organização, são imprescindíveis as informações não só da estrutura organizacional, mas também da composição do custo da atividade que se pretende gerenciar.

Sendo assim, as informações geradas pela contabilidade de custos configuram um aspecto essencial para as entidades, uma vez que as informações da contabilidade de custos incluem a análise da estrutura de custos das atividades produtivas de uma empresa, proporcionando assim, um suporte para a tomada de decisões referentes à operacionalização dessas atividades.

Os elementos que compõem as informações produzidas pela contabilidade de custos são representados por nomenclaturas e classificações que consistem em: gastos, desembolsos, investimentos, despesas, custos e perdas. Conforme Martins (2018), os conceitos dos itens que compõem as informações podem ser definidos das seguintes maneiras:

- Gastos – representam um sacrifício financeiro que a entidade executa a fim de adquirir um bem ou serviço;
- Desembolsos – correspondem à entrega de valores monetários para liquidar uma obrigação decorrente da aquisição de bens e serviços;
- Investimentos – consistem em gastos ativados em função da vida útil dos bens ou de seus benefícios futuros, os quais temporariamente estão em situação de inatividade consequentemente sendo classificados como ativos circulantes ou não circulantes;
- Despesas – consistem em bens ou serviços utilizados direta ou indiretamente com a finalidade de aquisição de receita;
- Custos – compreendem todos os bens ou serviços empregados no processo produtivo de outros bens ou serviços; e
- Perdas – representam o consumo de bens ou serviços de maneira involuntária.

De acordo com Silva *et al.* (2007), os itens categorizados na definição de custos ainda podem ser classificados quanto à sua apropriação (unidade) em custos diretos ou custos indiretos, e quanto à previsão de comportamento (volume), em custos variáveis ou custos fixos.

Em relação aos custos classificados quanto à sua apropriação, Dantas Filho (2009, p. 65) esclarece que os custos diretos “são aqueles que podem ser alocados

diretamente a cada produto, ou seja, devem ser identificados especificamente para cada produto”, e os custos indiretos “são aqueles que não podem ser alocados diretamente a cada produto, ou seja, são passíveis de rateio para que possam integrar a cada produto” (DANTAS FILHO, 2009, p. 65). Além disso, Bornia (2019) evidencia que as alocações podem provocar dificuldades e falhas nos sistemas de custos, devido ao grau de subjetividade atribuído às alocações no momento do rateio dos custos indiretos.

Seguindo o contexto da classificação dos custos, Silva *et al.* (2007, p. 62) conceitua que os custos caracterizados quanto ao seu volume podem ser distribuídos em custos variáveis, que “[...] são aqueles cujo total varia na razão direta das alterações do nível de atividade”, ou em custos fixos, que “[...] são aqueles cujo total permanece constante, independentemente das alterações no nível de atividade” (SILVA *et al.*, 2007, p. 63).

Assim como os custos, as despesas também podem ser categorizadas quanto ao seu volume, consistindo em despesas fixas ou variáveis. Segundo Bezerra e Caroli (2015), as despesas variáveis representam as despesas cujo valor a ser pago varia conforme o volume do valor das vendas, enquanto as despesas fixas representam as despesas cujo valor a ser pago não sofre variação de acordo com o volume do valor das vendas.

Quanto a essas informações dos custos e de seus componentes se processadas e analisadas adequadamente, podem ser relevantes e oferecer um grande suporte ao processo de tomada de decisão. Portanto, para isso foram desenvolvidos métodos sistemáticos que analisam os custos e atendem pontualmente a necessidade informacional de cada processo decisório.

## 2.2 Informações de custos para a tomada de decisão

São abordados nesta pesquisa alguns dos métodos sistemáticos que analisam e auxiliam na interpretação das informações de custos para servir de suporte ao processo gerencial, os quais foram elencados em: formação do preço de venda, análise custo-volume-lucro e custos relevantes.

### 2.2.1 Análise Custo-Volume-Lucro (Análise CVL)

A Análise CVL representa um conjunto de procedimentos que visam esclarecer a influência sofrida pelo lucro em função das variações nas quantidades vendidas e nos custos, e referem-se aos sistemas de custos que estão direcionados às decisões de curto prazo (BORNIA, 2019). Portanto, essa análise possivelmente representa um papel importante e oportuno para o gestor no momento da tomada de decisão.

Além disso, os componentes que integram a análise CVL apresentam uma significativa importância para a contabilidade gerencial, visto que, por meio das informações proporcionadas pelos componentes da análise CVL, o gestor pode realizar planejamentos e projeções, as quais visam maximizar os lucros a partir das alterações em função dos custos e quantidades produzidas e/ou vendidas (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2011).

A partir dos componentes da análise CVL o gestor poderá ter a sua decisão fundamentada em informações referentes ao seu processo produtivo. Desse modo, poderá dispor de uma percepção de como deverá operacionalizar sua atividade, ou seja, quantas unidades serão necessárias para se produzir e/ou vender, quantas unidades ou o valor da produção que pode ser reduzido, e, ainda, quais produtos fabricados oferecem melhor rendimento e viabilidade.

Moraes e Wernke (2006) apontam que os principais componentes que integram a análise CVL são os conceitos de Margem de Contribuição (MC), Ponto de Equilíbrio (PE) e Margem de Segurança (MS).

#### 2.2.1.1 Margem de Contribuição (MC)

Um relevante elemento da Análise CVL é a MC, que pode ser definida pela diferença entre o valor do preço de venda menos os custos e despesas variáveis (COLPO *et al.*, 2015). A MC deverá cobrir os custos e despesas fixas para se obter o lucro (COLPO *et al.*, 2015).

A MC pode ser observada de maneira unitária ou total. A MC unitária representa o valor da contribuição de cada unidade do produto para o faturamento, enquanto a MC total consiste no valor da contribuição da quantidade total de

produtos vendidos. Para identificar o valor da MC total basta multiplicar o valor da MC unitária pela quantidade total de unidades vendidas.

Além disso, o cálculo da MC também pode ser observado por meio de percentual. Esse percentual é conhecido como Índice de Margem de Contribuição, que representa como a MC será influenciada por uma variação ocorrida nas vendas totais (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

De acordo com os mesmos autores, o Índice MC consiste em dividir o valor da MC em função do valor total das vendas, o qual pode ser calculado de maneira unitária, ou seja, para cada unidade do produto, bem como pode ser calculado compreendendo o valor total de todos os produtos (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Além disso, conforme Bornia (2019), a MC que foi calculada levando em consideração apenas as unidades pode ser eficaz quando não existe nenhum fator que limite a produção (tempo escasso, falta de matéria-prima e outros). No caso da existência de algum fator de limitação na produção, a análise da MC deve ser realizada em função do fator limitante desse produto. Sendo assim, segundo o mesmo autor, o valor da MC desse produto deve ser dividida em função da utilização do fator limitante desse produto.

Ainda no tocante à análise dos produtos que possuem fator limitante, o produto mais lucrativo será o que obtiver a maior MC em função do fator limitante. Desse modo, esse produto que obteve a maior MC possivelmente deverá ter sua produção priorizada (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2011). Contudo, esse entendimento é aplicado apenas nos casos em que os produtos apresentam uma única restrição. Em casos que os produtos apresentam mais de uma restrição, é necessário recorrer a outras soluções.

Portanto, o valor da MC é uma informação que possibilita observar quanto foi a contribuição de cada produto para a geração de lucro na empresa, como também permite, identificar a viabilidade de cada produto, dessa forma, esse procedimento se torna um meio ainda mais relevante em empresas que produzem mais de um tipo de produto (COLPO *et al.*, 2015).

Desse modo, a MC configura-se como um instrumento capaz de oferecer um suporte ao gestor nas decisões relacionadas aos produtos que devem ser produzidos e vendidos, pois esses produtos podem ocasionar um aumento no faturamento da empresa.

### 2.2.1.2 Ponto de Equilíbrio (PE)

Outro componente relevante da Análise CVL consiste no ponto de equilíbrio (PE) ou ponto de ruptura, “[...] que é o nível de produção e vendas onde os custos se igualam às receitas” (LEONE, 2012, p. 424), ou seja, “[...] é o nível de vendas no qual o lucro é nulo” (BORNIA, 2019, p. 58). Colpo *et al.* (2015) definem que o ponto de equilíbrio representa a quantidade de vendas ou o valor de receitas necessárias para compensar o valor total dos gastos incorridos.

Desse modo, o PE consiste em um meio que possibilita demonstrar ao gestor a informação da quantidade necessária de produtos fabricados que a empresa precisa vender para não obter um resultado em que os gastos excedam as receitas, evitando, assim, uma situação desfavorável.

O PE pode ser analisado em três aspectos, sendo definidos em: contábil, econômico e financeiro (SILVA; SCHEREN; WERNKE, 2019), de modo que cada aspecto pode ser selecionado de acordo com a necessidade do usuário.

O ponto de equilíbrio contábil (PEC) considera todos os custos e despesas referentes ao desempenho das atividades da empresa; no caso do ponto de equilíbrio econômico (PEE), serão incluídos também os custos de oportunidade relativos à remuneração do capital próprio; e no ponto de equilíbrio financeiro (PEF) serão considerados os custos desembolsados (BORNIA, 2019).

A partir da informação proporcionada pelo PEC, o usuário deverá conhecer a quantidade necessária ou o valor monetário de venda para obter o lucro nulo (BRUNI; FAMÁ, 2019). Para calcular o valor do PEC deve-se dividir o valor dos gastos fixos pelo preço de venda unitário menos os gastos variáveis unitários ou pela MC unitária (BRUNI; FAMÁ, 2019).

Por meio da aplicação do PEE, o usuário poderá observar o valor do retorno mínimo desejado, uma vez que considera os custos totais adicionando um lucro esperado (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2011). O PEE pode ser calculado por meio da soma dos gastos fixos e da remuneração do capital próprio, dividido em função da MC unitária (BRUNI; FAMÁ, 2019).

Por último, o PEF representa um meio capaz de informar ao usuário a quantidade necessária a ser vendida para compensar os custos desembolsáveis e ainda possibilitar um saldo de caixa predeterminado, o qual tem o intuito de pagar desembolsos futuros e desenvolver atividades de investimento (SOUZA; SCHNORR;

FERREIRA, 2011). O PEF pode ser definido por meio dos gastos fixos menos os gastos fixos não desembolsáveis, o qual será dividido em função da MC unitária (BRUNI; FAMÁ, 2019).

Portanto, o PE pode ser analisado de diferentes formas, as quais oferecem informações relevantes para os usuários que possuem diferentes objetivos. Assim, essas informações tornam-se de grande utilidade na atividade operacional das empresas, configurando-se como um meio essencial à continuidade de empresas de qualquer segmento.

### 2.2.1.3 Margem de Segurança (MS)

Finalizando os principais componentes da Análise CVL, a MS representa o volume ou valor da receita que supera o valor do ponto de equilíbrio (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2011). Silva, Scheren e Wernke (2019) esclarecem que a MS estabelece a quantidade que a organização é permitida reduzir da produção e venda sem estar sujeita ao risco de funcionar com prejuízo.

Desse modo, quanto mais elevada for o valor da MS, menor será o risco operacional da empresa, pois o valor das vendas excede o ponto de equilíbrio, configurando uma variação positiva, visto que o faturamento da empresa possivelmente compensa os gastos fixos e variáveis, restando ainda uma parte da receita (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2011).

A MS pode ser uma informação de grande utilidade para as empresas que oferecem promoções com descontos ou abatimentos no valor dos seus produtos, ou ainda liquidação do seu estoque, uma vez que a partir da MS a empresa provavelmente conhecerá o valor que poderá reduzir do seu faturamento sem incorrer em prejuízos.

Além disso, a MS pode ser observada a partir de três maneiras diferentes, as quais consistem em unidades físicas (quantidade), unidade monetária (valor) e também como percentual (índice), sendo esta última maneira citada a mais interessante e fácil para realizar observações e análises (BORNIA, 2019).

Para calcular a MS em quantidade, basta apenas subtrair as vendas atuais pelo valor do ponto de equilíbrio; para determinar o valor da MS em unidades monetárias é preciso multiplicar o preço de vendas pela MS em quantidade; e, por

fim, para definir a proporção da MS em percentual, deve-se dividir o valor da MS em quantidade em função das vendas atuais (BRUNI; FAMÁ, 2019).

Desse modo, a MS pode ser considerada uma ferramenta que possibilita a informação da quantidade e/ou valor que as empresas devem operar, levando em consideração o risco operacional de incorrer em prejuízos, sendo assim, o usuário poderá dispor de uma informação que possivelmente deve reduzir o risco operacional da sua atividade.

Portanto, a Análise CVL representa um meio que proporciona informações relevantes aos gestores que tomam decisões relacionadas às quantidades, ao lucro e aos custos dos produtos fabricados e vendidos, sendo, dessa maneira, uma forma de identificar qual alternativa seria mais viável para a entidade e que propiciaria bons resultados.

### **2.2.2 Formação do Preço de Venda**

Como a Análise CVL, a formação do preço de venda corresponde a uma maneira de sistematizar informações de custos com o propósito de orientar o processo decisório da gestão em busca de melhores resultados para a entidade.

Diante de uma concorrência tão acirrada, as decisões sobre preço de venda possuem grande importância nas organizações, de modo que uma boa determinação do preço pode proporcionar lucro e crescimento para a empresa. No entanto, uma má determinação do preço de venda pode ocasionar a inviabilidade do negócio (OLIVEIRA, 2012).

Braga, Braga e Souza (2010), Callado *et al.* (2007), entre outros autores, afirmam que o preço pode ser entendido como o valor monetário que o consumidor entrega ao fornecedor de bens/serviços, em troca de atender sua demanda, ao passo que o fornecedor objetiva alcançar lucros. Machado e Souza (2006) conceituam a formação do preço de venda como o procedimento de atribuir preço aos bens e/ou serviços ofertados no mercado.

O esperado para a formação do preço de venda é que este processo possa resultar em um valor que possibilite o aumento dos lucros da entidade. Nesse sentido, para alcançar esse objetivo, deve-se levar em consideração os aspectos existentes no mercado, níveis de vendas, gestão de custos e outros fatores econômicos e financeiros da entidade (GARCIA *et al.*, 2014).

No momento da formação do preço de venda também se deve considerar a capacidade produtiva da empresa, visto que uma empresa que estabelece preços baixos, possivelmente tende a ampliar o seu volume de vendas, e isso poderia acarretar em adversidades na qualidade do atendimento e no prazo de entrega (BRAGA; BRAGA; SOUZA, 2010). De acordo com os mesmos autores, preços altos também podem diminuir o volume de vendas, podendo provocar dificuldades de ociosidade da estrutura produtiva e pessoal.

Além disso, visando estabelecer um preço de venda que possibilite os melhores resultados para a empresa, os gestores podem ter as suas decisões sobre a formação do preço de venda influenciadas por três aspectos principais, são eles: clientes, concorrentes e custos (BRAGA; BRAGA; SOUZA, 2010).

Segundo os mesmos autores, os clientes podem afetar na definição dos preços, pois avaliam o valor exigido dos produtos ou serviços e os benefícios proporcionados ao adquiri-los, e comparam as alternativas de produtos ou serviços disponíveis para aquisição no mercado.

Já os concorrentes podem influenciar os preços praticados de uma empresa por meio do comportamento dos preços utilizados por outras empresas, podendo forçar uma empresa a diminuir o seu valor do preço de venda com o objetivo de manter-se em competitividade diante da concorrência de mercado (BRAGA; BRAGA; SOUZA, 2010).

Por último, os custos podem afetar a determinação do preço de venda, pois o valor dos gastos incorridos combinados com o volume de produção e vendas poderá alterar a formação do preço de venda a ser praticado (BRAGA; BRAGA; SOUZA, 2010).

Diante disso, ao definir como será realizada a formação do preço de venda, o gestor deve considerar os diversos fatores (externos e internos) que a sua empresa está sujeita, ou as particularidades que a sua empresa apresenta, com o intuito de estabelecer um preço de venda que seja adequado e que não acarrete em dificuldades na continuidade operacional da empresa no longo prazo.

No que diz respeito ao processo de formação de preço de venda, Bruni e Famá (2019) apontam que existem três métodos genéricos que podem ser aplicados, os quais são baseados em custos, consumidores e concorrência.

Segundo Garcia *et al.* (2014), o método baseado nos custos determina os preços dos produtos por meio da apuração dos gastos, sendo também adicionado a



esse valor a margem de lucro desejada. Esse método costuma empregar os seguintes aspectos: custo pleno, custo de transformação, custo marginal, taxa de retorno exigida sobre o capital aplicado e custo padrão (CALLADO *et al.*, 2007).

Ainda em relação ao método baseado nos custos, o preço dos produtos pode ser definido com auxílio do *mark-up*, que consiste em acrescentar ao custo-base uma margem fixa, que representa o somatório do percentual incidente sobre os gastos (BRAGA; BRAGA; SOUZA, 2010; CALLADO *et al.*, 2007).

De acordo com Bruni e Famá (2019) o *mark-up*, pode ser calculado de dois modos. O primeiro modo é o multiplicador, o qual corresponde ao valor que deverá multiplicar os custos variáveis com a finalidade de resultar no preço de venda a ser utilizado. O segundo modo, denominado divisor, consiste na proporção do custo variável em relação ao preço de venda a ser praticado.

O segundo método genérico de formação do preço de venda referenciado nessa pesquisa é o modelo baseado no consumidor. De acordo com Paiva (2004), esse método, no momento de definir os preços dos produtos, leva apenas em consideração as circunstâncias e o ambiente oferecido aos clientes, não considerando exclusivamente os gastos ocorridos na fabricação do produto. Por fim, em relação aos métodos genéricos, segundo Paiva (2004), o modelo baseado na concorrência estabelece os preços dos produtos no valor relativo ao praticado pelos concorrentes no mercado, e não apenas nos gastos incorridos.

Desse modo, a definição do preço de venda representa um importante procedimento no processo decisório para a continuidade de uma entidade que visa à lucratividade. Para isso, pode-se perceber que a formação do preço de venda consiste em empregar diferentes métodos para atribuir valor aos produtos e/ou serviços ofertados, com o intuito de constituir-se como a maneira mais eficiente de calcular o preço de venda, tendo por finalidade resultar em lucro.

### **2.2.3 Custos Relevantes**

Além da formação do preço de venda e seus métodos, análise CVL e seus componentes, que já foram mencionados, também são abordados os custos relevantes, que podem ser considerados outro meio inserido na gestão de custos que pode ser utilizado para a tomada de decisão.

Os custos relevantes representam os custos que variam em função das alternativas de uma decisão; dependendo da situação, esses custos podem ser excluídos ao selecionar-se uma alternativa em vez de outra (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013). Devido a essas características, esses custos também podem ser conhecidos como diferenciais, incrementais e evitáveis (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

No tocante aos custos diferenciais, evitáveis e incrementais, Jiambalvo (2013) define que os custos diferenciais representam os custos que divergem entre as situações de decisões. Já os custos incrementais consistem em custos adicionais ocasionados em função da escolha de uma possível decisão em detrimento das outras escolhas apresentadas. E, finalizando, os custos evitáveis podem ser entendidos como os custos que são evitados diante da seleção de uma ação específica (JIAMBALVO, 2013).

Dessa forma, pela definição das características associadas aos custos diferenciais, incrementais e evitáveis, pode-se notar a similaridade com a característica principal dos custos relevantes; afirma-se, assim, que esses custos são originados e determinados a partir das opções escolhidas pelos tomadores de decisões e/ou analistas da gestão de custos.

Além dos custos relevantes, também existem os custos irrelevantes, que são aqueles que permanecem inalteráveis entre as alternativas em uma decisão, também denominados de irrecuperáveis, inevitáveis e perdidos (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Em relação aos custos irrecuperáveis, Jiambalvo (2013) afirma que consiste em custos que já foram contraídos e são irreversíveis, além de não divergirem diante das alternativas de decisões. Ao mesmo tempo, os custos inevitáveis, de acordo com Correia (2003), são aqueles que ocorrerão de qualquer maneira, independentemente da circunstância. Por último, os custos perdidos podem ser conceituados como qualquer custo ocorrido e não existe a possibilidade de alterá-los por meio de qualquer decisão tomada (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013).

Sendo assim, por meio das definições dos custos irrelevantes, irrecuperáveis, inevitáveis e perdidos, pode-se perceber que essas categorias de custos são semelhantes e não fundamentam a tomada de decisão dos gestores e/ou analistas da gestão de custos, o que pode configurar como uma dificuldade ou viés no processo decisório e na análise da estrutura de gastos da produção.

Os custos significativos para qualquer decisão são os diferenciais, porém, os tomadores de decisão devem compreender que no processo decisório também haverá os custos não relevantes para determinada decisão e, assim, realizar a separação dos custos relevantes e irrelevantes (MOTA *et al.*, 2015), visto que em determinadas ocasiões a não separação entre os custos relevantes e irrelevantes pode levar o gestor a tomar decisões equivocadas, uma vez que, possivelmente, os custos irrelevantes não se alteram diante das circunstâncias.

Correia (2003) ressalta que é essencial que no processo decisório os custos relevantes sejam segregados para que os segmentos a serem analisados não sejam viesados, de modo que esse procedimento se torne necessário principalmente para decisões de curto prazo, tendo como base os custos unitários.

Portanto, diante da sistematização e análise baseada nos custos relevantes, os usuários responsáveis pelo gerenciamento das entidades podem fundamentar sua decisão por meio da alternativa mais favorável, de modo a alcançar melhores resultados e, conseqüentemente obterem maiores lucros.

### 2.3 Estudos Anteriores

Em relação às pesquisas semelhantes, pode-se perceber uma ênfase na relevância da gestão de custos como suporte na tomada de decisão, como também são referenciados a partir de livros os conceitos e finalidades dos componentes que integram a gestão de custos. Observou-se que na maioria das pesquisas foi realizada a aplicação dos princípios da gestão de custos nas empresas como um meio de viabilizar melhores resultados, dado que grande parte das empresas não possui um sistema de gerenciamento de custos.

No Quadro 1 são elencadas as pesquisas que se assemelham ao tema desenvolvido neste trabalho.

**Quadro 1 – Pesquisas sobre gestão de custos para tomada de decisões em panificadoras**

Autores/Ano	Título
Nierdele (2012)	Sistema de Custos e Análise de Preços na Padaria Bom Gosto
Magro <i>et al.</i> (2014)	A Contabilidade de Custos na Formação do Preço de Venda: Um Estudo de Caso na Indústria de Panificação
Alves <i>et al.</i> (2015)	Gestão de Custos para Tomada de Decisão: Um Estudo de Caso em uma Panificadora na Cidade de João Pessoa – PB
Roncato (2015)	Determinação de Custos de Produção em uma Indústria Panificadora
Ribeiro <i>et al.</i> (2017)	Análise de Custos como Ferramenta de Gerenciamento em uma Panificadora na Cidade de Barcarena – PA
Lunardelli e Raupp (2018)	Proposta de Apropriação de Custos em uma Panificadora de Pequeno Porte: Um Estudo de Caso
Silvano <i>et al.</i> (2018)	Análise de Custos de uma Panificação Caseira no Vale do Aço.
Zart, Zart e Zanatta (2018)	Análise de Custos de Linha de Produtos de Confeitaria em uma Panificadora
Rocha <i>et al.</i> (2019)	A Contabilidade de Custos como Ferramenta na Formação do Preço de Venda em uma Indústria em Panificação
Santos <i>et al.</i> (2019)	Precificação e a Relação com a Margem de Contribuição nas Decisões Gerenciais: Um Estudo de Caso

Fonte: Elaboração própria (2020)

No Quadro 1 estão demonstradas as pesquisas sobre análise dos custos para auxiliar o processo de gerenciamento em empresas do segmento de panificação, podendo-se perceber que foram elencadas por ordem cronológica, no intervalo de 2012 a 2018, bem como foram citados os seus autores e títulos. Posteriormente é mencionado o que foi estudado e desenvolvido em cada pesquisa elencada no Quadro 1.

Na pesquisa produzida por Nierdele (2012) foi realizada uma comparação entre o preço de vendas baseado nos conhecimentos da gestão de custos e o preço de venda praticado pela padaria. Os resultados mostraram que o preço de venda praticado pela padaria obtinha resultados insatisfatórios pela falta de análise dos custos para tomar decisões, de modo que alguns produtos eram vendidos por valores abaixo dos custos incorridos na sua fabricação.

O estudo de Magro *et al.* (2014) teve seu foco na formação do preço de venda e *mark-up*. No decorrer do estudo, observou-se a forma que a utilização de análise de custos poderia contribuir no processo gerencial da padaria, uma vez que, ao

aplicar as noções de gestão de custos, pôde-se verificar qual produto era mais lucrativo, sendo possível realizar uma definição de preço com maior precisão, a fim de ser mais rentável para a empresa e obter melhores resultados.

Alves *et al.* (2015) selecionaram produtos que eram produzidos por uma padaria situada no município de João Pessoa (PB), identificando e classificando os custos ocorridos no processo de fabricação para realizar uma sistematização desses custos e proporcionar uma análise e comparação de qual produto gerava maior margem de contribuição e aumentava os lucros da empresa. Buscou-se ainda, demonstrar qual produto não proporcionava lucratividade, sendo, assim, inviável para a padaria.

Os produtos analisados pelo estudo foram o pão francês, pão doce e os tipos de bolos produzidos pela padaria. Por essa análise, concluiu-se que o pão francês possui grande participação na receita e na lucratividade da empresa, enquanto o pão doce proporciona uma lucratividade menor. Por fim, em relação aos tipos de bolos, foi apresentado que são menos rentáveis e que a sua produção resulta em prejuízos para a panificadora (ALVES *et al.*, 2015).

Roncato (2015) realizou uma análise para identificar a situação do sistema de custos utilizado. Realizou-se também um levantamento dos principais produtos produzidos com a finalidade de identificar os seus custos fixos e variáveis.

Constatou-se que a formação do preço de venda praticado pela padaria consistia em empregar exclusivamente o método genérico baseado na concorrência. Em seguida, foi feita uma análise de rentabilidade, que consistiu em uma comparação entre o valor do preço de venda e o custo de fabricação apurados dos seus produtos.

Ribeiro *et al.* (2017) estudaram a gestão de custos em uma padaria situada no município de Barcarena (PA). Os resultados demonstram que os custos variáveis possuíam um valor consideravelmente maior que os custos fixos, e que modificações nos custos variáveis possivelmente impactariam de forma significativa no processo produtivo e no resultado da empresa.

Lunardelli e Raupp (2018) investigaram como era feita a gestão de custos na entidade. O estudo identificou que provavelmente por ser uma empresa familiar, a mesma não possuía estruturação administrativa e não apresentava nenhum controle financeiro e gerencial.

A padaria objetivo de estudo da pesquisa de Lunardelli e Raupp (2018) produzia cerca de vinte e três produtos. A partir disso foram identificados os gastos e classificados os custos para possibilitar a análise. Em seguida, foram calculados e analisados os custos de cada produto, podendo-se perceber a contribuição de cada produto para o resultado da empresa. Portanto, a gestão de custos aplicada por esse trabalho configura-se como um método de suporte ao gerenciamento e controle da empresa estudada.

Silvano *et al.* (2018) selecionaram uma padaria localizada no Vale do Aço – MG com o intuito de estudar a gestão de custos. Esse trabalho objetivou apurar e analisar os custos incidentes em uma panificação caseira, como também proporcionar auxílio ao processo decisório com as informações obtidas da gestão de custos.

Por meio dos métodos da análise CVL, pôde-se observar que os produtos da padaria estavam tendo prejuízos, bem como para poder cobrir os custos dos produtos fabricados seria necessária a venda de uma quantidade muito elevada em relação à atual quantidade vendida, sendo sugerido que a administração efetuasse produção em série, de modo que as despesas fixas fossem menores para tentar obter lucro para a empresa (SILVANO *et al.*, 2018).

O estudo de Zart, Zart e Zanatta (2018) utilizou uma empresa de panificação que não possuía um sistema de apuração de custos e, a partir disso, retratou que uma falta de uma gestão de custos ocasiona dificuldades na formação do preço de venda e, resultando em uma incerteza na margem de venda de cada produto.

Zart, Zart e Zanatta (2018) identificaram e classificaram os custos incorridos na produção de 32 tipos de produtos diferentes fabricados pela padaria. A partir disso, efetuaram o *mark-up* para definir o preço de venda dos produtos e analisaram por meio de uma comparação entre o preço de venda que era praticado pela empresa e o preço de venda resultante do *mark-up*, além de realizarem uma comparação da margem de venda que foi proporcionada pelas duas formas do preço de venda analisado.

Como resultado, a utilização da gestão de custos proporcionou ao tomador de decisão os seguintes aspectos: disponibilizar informações atualizadas do valor dos custos das matérias primas e demais custos, realizar avaliação da aceitação da venda de cada produto fabricado, e projetar e mensurar as vendas, com o intuito de

planejar forma de realizar a precificação dos produtos (ZART; ZART; ZANATTA, 2018).

A pesquisa de Rocha *et al.* (2019) propôs identificar a contribuição da contabilidade de custos na formação do preço de venda em uma indústria de panificação. Para isso, foram analisados cinco produtos, os quais foram determinados os custos dos produtos e o detalhamento dos seus processos de produção.

Rocha *et al.* (2019) concluíram que os preços de vendas dos produtos praticados pela empresa estavam acima do valor dos preços mínimos de vendas estimados pela pesquisa. Porém, mesmo esses preços de vendas praticados pela empresa sendo maiores que os preços de vendas mínimos estimados, ainda eram menores que os preços de vendas orientadores determinados pela pesquisa, com exceção de um produto. Havia apenas um produto que possuía valor acima do preço de venda orientador, o que resultava em mais lucros que os outros produtos.

Por fim, o estudo de Santos *et al.* (2019) consistiu em apresentar a margem de contribuição como ferramenta de controle e análise dos preços de venda com a finalidade de contribuir com a melhoria da gestão empresarial. Desse modo, este artigo buscou compreender e analisar a formação do preço de venda dos produtos fabricados por uma padaria localizada na cidade de Três Lagoas, no Mato Grosso do Sul (MS), bem como compreender o preço dos custos.

Por meio das análises feitas, pode-se observar que a padaria praticava o preço de venda abaixo do *mark-up*, margem de contribuição e ponto de equilíbrio calculados e determinados pela pesquisa. Essa situação pode ser explicada pelo fato da formação do preço de venda ser influenciada pelo mercado; sendo assim, o preço de venda era definido com base nos valores praticados pelos concorrentes.

Dessa forma, a partir do estudo de Santos *et al.* (2019), foi recomendado à padaria que os gestores tivessem atenção com os gastos fixos, visto que os mesmos podem estagnar ou reduzir a lucratividade da empresa, como também podem ocasionar maior esforço da empresa em vendas para compensar esses gastos.

Portanto, de acordo com os estudos mencionados, identifica-se a importância da gestão de custos enquanto meio de proporcionar ao tomador de decisão informações úteis, capazes de possibilitar a realização de uma estratégia e/ou planejamento para obter-se lucratividade e resultados positivos.

### 3. METODOLOGIA

Neste capítulo do trabalho, buscou-se apontar os procedimentos empregados para coleta e identificação dos dados, bem como a tipologia da pesquisa e sua abordagem para o cumprimento dos objetivos propostos por meio dos métodos.

#### 3.1 Tipologia de Pesquisa

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa classifica-se como descritiva, pois sua finalidade consiste em descrever o conhecimento e a utilização das ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos pelos gestores de panificadoras situadas em João Pessoa, constituindo-se um meio de auxílio na tomada de decisão. A respeito da pesquisa descritiva, Gil (2019, p. 26) afirma que se tem “como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto à abordagem, constitui-se em uma pesquisa caracterizada como quantitativa, pois se utiliza de meios estatísticos para apresentar os resultados dos dados analisados. Segundo Beuren *et al.* (2013, p. 92), as pesquisas quantitativas podem ser caracterizadas “[...] pelo emprego de instrumentos estatísticos , tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”.

Quanto aos procedimentos de coleta de dados, classifica-se como uma pesquisa de levantamento de campo (*survey*). Segundo Gil (2019, p. 61), as pesquisas desse tipo consistem “basicamente na solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados”.

#### 3.2 Universo e Amostra

Para determinação do universo desta pesquisa foi utilizada uma lista das empresas do setor de panificação que são associadas ao Sindicato da Indústria de Panificação e Confeitaria do Estado da Paraíba (SINDIPAN/PB). A lista das empresas associadas ao sindicato encontra-se disponível no *site* do SINDIPAN/PB; no ano de 2019 a lista era composta por 58 empresas de panificação situadas na



cidade de João Pessoa/PB, configurando-se, portanto, como a população deste trabalho.

O critério utilizado para compor a amostra dessa pesquisa foi por conveniência, dada à limitação de disponibilidade dos entrevistados, bem como as limitações de tempo e logística para efetuar a coleta de dados junto às empresas de panificação localizadas no município de João Pessoa (PB).

Sendo assim, a amostragem foi determinada por critérios não probabilísticos e por acessibilidade, uma vez que a amostra foi formada por entidades que aceitaram responder ao questionário aplicado. Desse modo, a amostra foi constituída por 12 panificadoras cadastradas no SINDIPAN/PB e representa aproximadamente 20,69% da população.

### 3.3 Coleta de Dados

A respeito do instrumento utilizado para a coleta de dados, empregou-se um questionário estruturado de elaboração própria, composto por questões objetivas para analisar o entendimento e as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos utilizadas pelos gestores das panificadoras como auxílio na tomada de decisão.

Sendo assim, o questionário foi aplicado com gestores e/ou proprietários das empresas de panificação situadas em João Pessoa (PB). O contato com os gestores entrevistados ocorreu por meio das seguintes maneiras: (1) contato presencial e (2) envio de mensagens eletrônicas (*E-mails*).

O período de levantamento de dados ocorreu durante 3 meses. Inicialmente, foi feito o contato presencial com as padarias listadas no *site* do SINDIPAN/PB para aplicação do questionário. Apesar de 21 padarias terem sido visitadas, apenas 11 concordaram em participar da pesquisa. Em seguida, foi enviado o questionário por meio de *E-mails* para as 37 padarias restantes, porém, apenas uma padaria respondeu o questionário por *E-mail*.

O questionário foi organizado em três seções. A primeira seção consiste na identificação do perfil dos gestores investigados. Foram considerados os seguintes fatores: (1) gênero; (2) idade; (3) nível de escolaridade; e (4) tempo de atuação profissional no setor de panificação.

A segunda seção foi composta por questões que permitiram identificar o perfil das empresas de panificação. Foram considerados os seguintes fatores: (1) regime de tributação; (2) faturamento anual bruto; (3) quantidade de empregados; e (4) tempo de atuação da entidade de panificação no mercado.

Por fim, a terceira seção, foi formada por questões que permitiram analisar o nível de conhecimento e aplicação dos instrumentos da gestão de custos para tomada de decisão nas empresas de panificação. Foram considerados os seguintes fatores:

Conhecimento dos componentes básicos da gestão de custos → (1) custo fixo; (2) custo variável; (3) custo direto; (4) custo indireto; (5) despesa fixa; e (6) despesa variável.

Conhecimento dos métodos sistemáticas da gestão de custos → (1) margem de contribuição; (2) ponto de equilíbrio; (3) margem de segurança; (4) preço de venda; e (5) custos relevantes.

Aplicação dos métodos sistemáticos da gestão de custos → (1) nível de aplicação da margem de contribuição para identificar a contribuição de cada produto; (2) nível de aplicação da margem de contribuição para identificar a viabilidade dos produtos; (3) nível de aplicação do ponto de equilíbrio; (4) nível de aplicação da margem de segurança; (5) nível de aplicação do *mark-up*; e (6) grau de aplicação dos custos relevantes que surgem diante das alternativas do processo gerencial da empresa.

Os fatores referentes ao conhecimento e aplicação da gestão de custos foram expressos por meio de escala tipo *Likert*. Desse modo, utilizou-se esse tipo de escala para classificar as características do nível de conhecimento, a qual consiste em: (1) Desconheço, (2) Pouco, (3) Regular e (4) Muito. Como também se utilizou uma escala tipo *Likert* para o grau de aplicação, a qual é representada por: (1) Não Aplico, (2) Pouco, (3) Regular e (4) Muito. Nessa pesquisa, os fatores foram representados matematicamente por 1, para o nível mínimo, e 4, para o nível máximo.

### 3.4 Procedimentos de Análise dos Dados

Para alcançar os objetivos propostos nesta pesquisa foram empregados os seguintes métodos para analisar os dados coletados, a saber:

(a) análise descritiva – foi utilizada a análise de frequência das variáveis associadas ao gestor, à empresa e ao nível de conhecimento e aplicação da gestão de custos; e

(b) coeficiente de *Spearman* – foi analisada a existência de relações entre as características dos gestores, das empresas e do nível conhecimento e aplicação da gestão de custos.

Os procedimentos foram elaborados com o auxílio do *software* estatístico SPSS versão 20 para *Windows*. Para efetuar o Coeficiente de *Spearman* foi considerado o grau de significância de 95% como referência mínima aceitável para definir a significância estatística. Em relação à sua amplitude, esta pesquisa utilizou a interpretação sugerida por Mukaka (2012), de acordo com os seguintes valores:

- a partir de 0,9 (ou -0,9) – caracteriza uma correlação muito forte;
- de 0,7 a 0,9 (ou de -0,7 a -0,9) – caracteriza uma correlação forte;
- de 0,5 a 0,7 (ou de -0,5 a -0,7) – caracteriza uma correlação moderada;
- de 0,3 a 0,5 (ou de -0,3 a -0,5) – caracteriza uma correlação fraca; e
- de 0 a 0,3 (ou de 0 a -0,3) – caracteriza uma correlação desprezível.

De acordo com Lira e Chaves Neto (2006), o coeficiente de *Spearman* pode ser utilizado para calcular o grau de associação entre variáveis mensuradas em nível ordinal. As variáveis dessa pesquisa, referentes ao nível de conhecimento e à aplicação da gestão de custos, foram dispostas de forma ordinal.

Por fim, o resultado do coeficiente do Alfa de *Cronbach* foi de 0,8867. Conforme Campos *et al.* (2007), o coeficiente do Alfa de *Cronbach* pode ser utilizado para avaliar a consistência interna do método de coleta de dados empregado. Sendo assim, esse coeficiente consiste em examinar a confiabilidade nos dados coletados. Ainda, segundo Queiroz, Bergamo e Melo (2016) o coeficiente do Alfa de *Cronbach* pode ser considerado satisfatório quando apresenta um valor acima de 0,7.

## **4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Este capítulo tem a finalidade de apresentar e discorrer acerca dos resultados da pesquisa, sendo composto por três segmentos. No primeiro, serão expostos os resultados descritivos, que consistem na descrição do perfil dos gestores, das empresas participantes da pesquisa e do conhecimento e aplicação da gestão de custos.

No segundo segmento, serão apresentados os resultados associados às relações entre o conhecimento e a aplicação da gestão de custos e o perfil dos gestores. E no terceiro e último segmento, serão compreendidos os resultados relativos entre o conhecimento e aplicação da gestão de custos e o perfil das empresas participantes (panificadoras).

### **4.1 Análise Descritiva**

Esse item da pesquisa consiste em uma análise de frequência das variáveis e foi segredado em três subitens: (1) perfil do respondente (gestores); (2) perfil das empresas participantes (panificadoras); e (3) conhecimento e aplicação da gestão de custos.

#### **4.1.1 Perfil do Respondente (Gestores)**

Neste subitem serão mencionadas as características correspondentes ao perfil dos respondentes que participaram dessa pesquisa, sendo esses respondentes os gestores e/ou proprietários de empresas do segmento de panificação situadas no município de João Pessoa (PB). Desse modo, foram consideradas e analisadas as seguintes variáveis: (1) gênero; (2) idade; (3) nível de escolaridade; e (4) tempo de atuação profissional no setor de panificação.

Na Tabela 1 é demonstrada a frequência das características dos gestores das empresas de panificação entrevistadas.

**Tabela 1 – Frequência das características dos gestores das empresas de panificação**

Gênero	Total (Q)
Masculino	11
Feminino	1
<b>Total</b>	<b>12</b>
Idade	Total (Q)
Entre 18 e 28 anos	2
Entre 29 e 39 anos	4
Entre 40 e 50 anos	2
Acima dos 50 anos	4
<b>Total</b>	<b>12</b>
Nível de Escolaridade	Total (Q)
Ensino Médio Completo	1
Ensino Superior Incompleto	1
Ensino Superior Completo	9
Outro	1
<b>Total</b>	<b>12</b>
Tempo de Atuação Profissional	Total (Q)
Menor que 5 anos	1
Entre 5 e 10 anos	2
Entre 11 e 15 anos	3
Acima de 15 anos	6
<b>Total</b>	<b>12</b>

Fonte: Elaboração própria (2020)

Em relação ao gênero dos respondentes das empresas panificadoras avaliadas, verificou-se que a maioria é representada pelo sexo masculino, compreendendo 91,7% do resultado, ao passo que, o sexo feminino representa apenas 8,3% dos respondentes. Sugere-se assim, que existe uma possível predominância do sexo masculino nos cargos que são responsáveis pelo processo gerencial das panificadoras.

No que diz respeito à idade dos respondentes, verificou-se que existe uma similaridade, visto que os respondentes pertencentes à faixa etária entre 29 e 39 anos, e acima dos 50 anos apresentam o mesmo percentual de 33,3%. Os respondentes que possuem uma faixa etária entre 18 e 28 anos, e entre 40 e 50 anos representam a mesma porcentagem de 16,7% em relação à amostra da pesquisa.

Sobre o nível de escolaridade, os resultados mostram que a maior parte dos gestores das empresas de panificação participantes da pesquisa possui o ensino superior completo, com um percentual de 75,1%. Já o número de indivíduos que têm apenas o ensino médio completo, ensino superior incompleto e outro (pós-graduação) tiveram a mesma porcentagem de 8,3%. Sendo assim, esses níveis de

escolaridade representaram cerca de 24,9% da amostra. Desse modo, os resultados sugerem que pode existir certo nível de conhecimento formal dos gestores das empresas de panificação.

Com relação ao tempo de atuação profissional no setor de panificação, observou-se que a maioria dos gestores possui uma experiência profissional acima de 15 anos, correspondendo a um percentual de 50% dos respondentes. Em seguida, os gestores que têm um tempo de atuação profissional entre 11 e 15 anos é de 25%, enquanto os respondentes que possuem um tempo de atuação entre 5 e 10 anos no gerenciamento de empresas de panificação correspondem a 16,7%.

Por fim, os gestores com experiência profissional menor que 5 anos representam 8,3% da amostra, constituindo a categoria menos representativa do tempo de atuação profissional dos gestores. Por meio dos resultados obtidos, pode-se sugerir que os gestores das empresas de panificação participantes da pesquisa apresentam ter experiência profissional e maturidade nas organizações, visto que a grande parte dos gestores possui um tempo de atuação profissional acima dos 10 anos.

#### **4.1.2 Perfil das Empresas Participantes (Panificadoras)**

Nesse subitem serão abordadas as características referentes às empresas de panificação. Foram pesquisadas as seguintes variáveis: (1) regime de tributação; (2) faturamento anual bruto; (3) Quantidade de empregados; e (4) tempo de atuação da entidade de panificação no mercado.

Na Tabela 2 pode ser observada a distribuição das características das empresas de panificação entrevistadas.

**Tabela 2 - Frequência das características das empresas de panificação**

Regime de Tributação	Total (Q)
Simples Nacional	8
Lucro Presumido	3
Lucro Real Anual	1
<b>Total</b>	<b>12</b>
Faturamento Anual Bruto	Total (Q)
Menor ou igual a R\$ 360.000,00	5
Maior que R\$ 360.000,00 e menor ou igual a R\$ 4.800.000,00	6
Maior que R\$ 4.800.000,00 e menor ou igual a R\$ 300.000.000,00	1
<b>Total</b>	<b>12</b>
Quantidade de Empregados	Total (Q)
Até 19 empregados	8
De 20 até 99 empregados	4
<b>Total</b>	<b>12</b>
Tempo de Atuação da Entidade	Total (Q)
Entre 5 e 10 anos	2
Entre 11 e 15 anos	3
Acima de 15 anos	7
<b>Total</b>	<b>12</b>

Fonte: Elaboração própria (2020)

No tocante ao regime de tributação, pode-se notar que 66,7% da amostra são representados por empresas optantes do Simples Nacional. Verifica-se que 25% das empresas são optantes do regime de Lucro Presumido, enquanto a porcentagem de 8,3% representa as empresas optantes pelo Lucro Real Anual. Nenhuma das empresas entrevistadas é optante pelos regimes de Lucro Real Trimestral e Lucro Arbitrado. Os resultados sugerem que a maior parte das empresas do setor de panificação pode ser considerada optante pelo regime de tributação do Simples Nacional. Essas empresas ainda podem ser classificadas como micro ou pequenas empresas, visto que o regime de Simples Nacional abrange apenas empresas com estes portes.

Com relação ao faturamento anual bruto das padarias, apenas uma pequena proporção da amostra (8,3%) possui um faturamento superior a R\$ 4.800.000,00 e inferior ou igual a R\$ 300.000.000,00. A maioria das empresas participantes (50%) apresentou um faturamento anual bruto maior que R\$ 360.000,00 e menor ou igual a R\$ 4.800.000,00. Por fim, a segunda maior representatividade foi das empresas que obtiveram um faturamento menor ou igual a R\$ 360.000,00 (41,7%).

No que se refere à quantidade de empregados, os resultados demonstram que 66,7% das padarias apresentam um número de até 19 funcionários, e que o

percentual restante de 33,3% é composto de empresas que tem um quadro de 20 até 99 empregados.

Conforme a classificação do SEBRAE (2006) para identificar o porte das empresas com base na quantidade de funcionários, pode-se sugerir que a maioria das padarias que integram a amostra, ou seja, o percentual de 66,7%, é classificada como microempresa, enquanto as entidades consideradas de pequeno porte representam 33,3% da amostra.

Essa predominância de micro e pequenas empresas corroboram com o estudo da ABIP (2008 *apud* ABIP; SEBRAE, 2009), que afirma que o setor de panificação é composto por uma percentagem de 96,3% de empresas de micro e pequeno porte. Sendo assim, segundo a classificação do SEBRAE (2006), que utiliza como critério a quantidade de empregados para definir o porte das empresas, a amostra pesquisada não apresenta nenhuma empresa de médio ou grande porte.

Em relação ao tempo de atuação da entidade de panificação no mercado, observou-se que a maior parte das padarias tem um tempo de funcionamento acima de 15 anos, que representa uma percentagem de 58,3%. Já as padarias que possuem um tempo de atuação entre 11 e 15 anos representam um percentual de 25% da amostra. Nota-se ainda que a menor parte das padarias atua no mercado entre 5 e 10 anos, configurando uma porcentagem de 16,7% restante da amostra. Assim, pode-se sugerir certo nível de amadurecimento e/ou experiência das empresas atuantes no setor de panificação, uma vez que as empresas apresentam um tempo de atuação no mercado acima de 10 anos.

Além disso, as empresas participantes são consideradas micro e pequenas empresas, tendo similaridade com o perfil das empresas estudadas por Nierdele (2012), Lunardelli e Raupp (2018) e Santos *et al.* (2019).

#### **4.1.3 Conhecimento e Aplicação da Gestão de Custos**

Nesse subitem é mencionado o conhecimento da gestão de custos pelos gestores das empresas de panificação participantes. Foram analisadas as seguintes variáveis: (1) componentes básicos da gestão de custos; e (2) métodos sistemáticos da gestão de custos.

Os componentes básicos da gestão de custos são compostos pelos seguintes elementos: custo fixo, custo variável, custo direto, custo indireto, despesa fixa e



despesa variável. Ao mesmo tempo, os métodos sistemáticos da gestão de custos são formados pelos seguintes integrantes: margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança, preço de venda e custos relevantes.

Ainda nesse subitem, aborda-se a aplicação da gestão de custos pelos gestores das panificadoras. Foram examinadas as seguintes variáveis: (1) nível de aplicação da margem de contribuição para identificar a contribuição de cada produto; (2) nível de aplicação da margem de contribuição para identificar a viabilidade dos produtos; (3) nível de aplicação do ponto de equilíbrio; (4) tipo de ponto de equilíbrio aplicado; (5) nível de aplicação da margem de segurança; (6) nível de aplicação do *mark-up*; (7) definição do método para a formação do preço de venda dos produtos; e (8) grau de aplicação dos custos relevantes que surgem diante das alternativas do processo gerencial da empresa.

Por meio da Tabela 3, pode-se observar de modo geral a quantidade dos gestores das empresas de panificação que afirmaram o seu nível de conhecimento sobre os componentes básicos da gestão de custos.

**Tabela 3 - Nível de conhecimento acerca dos componentes básicos da gestão de custos**

	<b>Desconheço</b>	<b>Pouco</b>	<b>Regular</b>	<b>Muito</b>
Custo fixo	1	1	3	7
Custo variável	1	1	4	6
Custo direto	3	1	2	6
Custo indireto	3	1	4	4
Despesa fixa	0	1	5	6
Despesa variável	0	2	5	5

Fonte: Elaboração própria (2020)

No que se refere ao conhecimento sobre o custo fixo que consiste em um dos componentes básicos da gestão de custos, grande parte dos gestores entrevistados afirmou que conhecem muito o custo fixo incidente na sua produção, consistindo em um percentual de 58,4%. As empresas que conhecem de forma regular o custo fixo representam 25%. As panificadoras que desconhecem o custo fixo consistem em um percentual de 8,3%, sendo esse mesmo percentual para as empresas que afirmam que conhecem pouco sobre esse componente básico da gestão de custos.

Este resultado sugere que os gestores das empresas estudadas compreendem conceitualmente a respeito do custo que segundo Bornia (2019) não varia com as modificações no volume de produção.

No tocante ao entendimento do custo variável, os gestores que indicaram conhecer muito sobre esse componente representam um percentual de 50%; em seguida, os que afirmaram que entendem de forma regular consistem em 33,4% da amostra. Já os gestores das padarias que alegaram desconhecer ou conhecer pouco consistem em uma mesma porcentagem de 8,3%.

Os resultados sugerem que os gestores das panificadoras têm um grande nível de compreensão sobre os custos variáveis, os quais, conforme Silva (2007) variam em função das modificações no nível de atividade.

Com relação ao conhecimento acerca do custo direto, 50% dos gestores indicaram que conhecem muito sobre esse componente básico da gestão de custos. No entanto, 25% da amostra afirmam desconhecer esse elemento. Os que alegam conhecer de modo regular são equivalentes a 16,7% e os que conhecem pouco equivalentes a 8,3%. Esses dados sugerem que os responsáveis pelo processo gerencial das panificadoras apresentam ter conhecimento acerca dos custos que, de acordo com Dantas Filho (2009), podem ser facilmente alocados aos produtos.

No que se refere ao entendimento sobre o custo indireto, os gestores das padarias afirmaram que conhecem de forma regular e muito em um mesmo percentual de 33,3%. No entanto, 25% dos gestores indicaram que desconhecem esse componente básico da gestão de custo. Por fim, apenas um percentual de 8,4% aponta que entendem pouco acerca do custo indireto.

Em relação ao entendimento acerca da despesa fixa, a maior parte dos gestores aponta conhecer de maneira regular esse componente básico da gestão de custos (41,7%). Os que indicaram conhecer muito sobre as despesas fixas também apresentaram uma representatividade de 50% da amostra. Finalizando, apenas 8,3% das empresas de panificação alegaram conhecer pouco acerca da despesa fixa.

No que se refere ao conhecimento sobre a despesa variável, 41,7% da amostra afirmaram ter muito conhecimento a respeito desse componente básico da gestão de custos. Além disso, 41,7% dos gestores também apontaram conhecer de modo regular as despesas variáveis, enquanto 16,6% afirmaram que conhecem pouco as despesas variáveis.

Portanto, com base nos resultados, pode-se constatar que uma relevante quantidade das entidades estudadas apresenta certo nível de conhecimento acerca da gestão de custos, visto que essa relevante quantidade das panificadoras afirmou

possuir muito conhecimento sobre os componentes da gestão de custos. Esse fato pode ser justificado pela necessidade do gestor de conhecer melhor os gastos incorridos nas suas atividades e, com isso, poder analisar e tomar decisões de modo certo.

Em seguida, a Tabela 4 expõe os resultados referentes ao grau de conhecimento dos gestores das panificadoras acerca dos métodos sistemáticos da gestão de custos.

**Tabela 4 - Grau de conhecimento a respeito dos métodos sistemáticos da gestão de custos**

	<b>Desconheço</b>	<b>Pouco</b>	<b>Regular</b>	<b>Muito</b>
Margem de contribuição	1	3	4	4
Ponto de equilíbrio	2	1	6	3
Margem de segurança	1	3	5	3
Preço de venda	0	1	5	6
Custos relevantes	2	1	4	5

Fonte: Elaboração própria (2020)

Em relação ao conhecimento referente à Margem de Contribuição (MC), o qual consiste em um método sistemático da gestão de custos, os gestores que possuem um conhecimento de nível regular e muito representam o mesmo percentual de 33,3% cada da amostra. Posteriormente, 25% indicaram ter pouco entendimento sobre a MC, enquanto apenas 8,4% afirmaram desconhecer esse método sistemático da gestão de custos.

No tocante ao conhecimento sobre o Ponto de Equilíbrio (PE), a proporção de 50% dos gestores apresentou possuir ter um nível de conhecimento regular. Já aqueles que afirmaram ter muito conhecimento representam 25% da amostra. Por fim, aqueles que apontaram desconhecer representam uma porcentagem de 16,7%, e o percentual dos que possuem pouco conhecimento é de apenas 8,3%.

Com relação ao entendimento acerca da Margem de Segurança (MS), observa-se que 41,7% dos gestores apresentaram um nível de entendimento de modo regular. No que diz respeito aos graus de conhecimento pouco e muito, observou-se o mesmo percentual de 25% para ambos. Por fim, os gestores que afirmaram desconhecer a MS tiveram menor representatividade na amostra, com uma porcentagem de 8,3%.

Portanto, no tocante aos métodos que compõem a análise CVL (Margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança), pode-se observar que um

relevante número dos gestores entrevistados conhece de modo regular sobre as variações das quantidades vendidas e dos custos que provocam influência no lucro (BORNIA, 2019).

No que se refere ao conhecimento do preço de venda, verificou-se que os gestores que indicaram conhecer de modo regular representam 41,7% da amostra. Aqueles que conhecem muito consistem em um percentual de 50%, enquanto os gestores que declararam conhecer de forma pouca representam a mesma porcentagem de somente 8,3%.

Em relação ao entendimento acerca dos custos relevantes, os gestores que afirmaram possuir um conhecimento de nível regular representam o percentual de 33,3% da amostra. O percentual de 16,8% refere-se aos gestores que declaram desconhecer os custos relevantes. Por fim, verificou-se que os gestores participantes que apontaram ter muito conhecimento representam 41,6% da amostra, e aqueles que indicaram ter pouco conhecimento consistem em um percentual de 8,3%.

Sendo assim, com base no exposto, por meio dos resultados pode-se sugerir que as empresas do setor de panificação apresentam um nível regular a respeito do conhecimento dos métodos sistemáticos da gestão de custos, visto que a maioria dos métodos obteve um maior percentual na classificação regular.

A Tabela 5 dispõe sobre a quantidade dos gestores das empresas de panificação que utilizam a gestão de custos.

**Tabela 5 – Nível de Aplicação da gestão de custos**

	Não aplico	Pouco	Regular	Muito
Margem de contribuição para identificar a contribuição de cada produto	1	0	7	4
Margem de contribuição para identificar a viabilidade dos produtos	1	2	4	5
Ponto de equilíbrio	2	2	4	4
Margem de segurança	1	2	5	4
Mark-up	2	3	6	1
Custos relevantes	3	2	3	4

Fonte: Elaboração própria (2020)

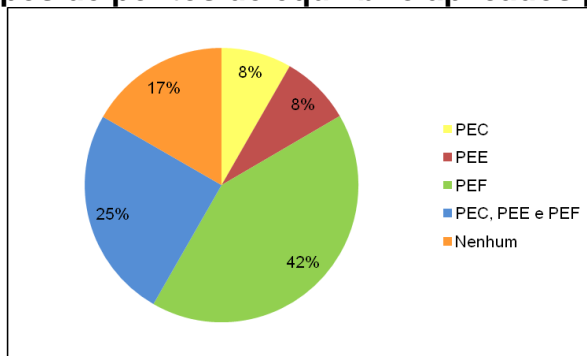
No tocante ao nível de aplicação da MC para identificar a contribuição de cada produto, a maior parte dos gestores afirmaram utilizar de forma regular essa ferramenta, correspondendo a um percentual de 58,4%. Quanto aos gestores que utilizam muito esse método, consistem em uma porcentagem de 33,3% da amostra. A menor representatividade da amostra pertence aos gestores que não aplicam a MC para descobrir a contribuição de cada produto (8,3%), sugerindo, assim, que eles não aplicam de forma tão acentuada o método que, segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013), proporciona a informação de quanto cada produto gera de contribuição para o faturamento da entidade.

Em relação ao nível de aplicação da MC para identificar a viabilidade dos produtos, a maioria dos gestores das empresas afirmaram que usam muito esse método para a referida finalidade (41,7%). Com um percentual de 33,3%, os gestores declararam que aplicam de forma regular. Posteriormente, os gestores que utilizam de modo pouco representam 16,7% da amostra. Por fim, uma porcentagem de 8,3% consiste em gestores que não aplicam esse meio. Os resultados sugerem, portanto, que as padarias empregam frequentemente a MC para verificar a viabilidade dos itens.

No que concerne ao nível de aplicação do PE, observou-se que os gestores que utilizam muito e regularmente representa a mesma proporção de 33,3% da amostra investigada. Por outro lado, um percentual de 16,7% representa os gestores que não aplicam o PE, como também esse mesmo percentual de 16,7% caracteriza aqueles que usam pouco esse recurso da gestão de custos.

Sobre o tipo de PE aplicado pelos gestores nas empresas de panificação, verificou-se que o percentual de 42% utiliza somente o Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF), configurando-se na maior parte da amostra. Em seguida, 25% afirmam utilizar o Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) e o PEF, enquanto 17% dos gestores informaram não empregar nenhum tipo de PE. Apenas 8% dos gestores indicaram aplicar somente o PEC, bem como esse mesmo percentual de 8% representa aqueles que usam exclusivamente o PEE.

**Gráfico 1 – Tipos de pontos de equilíbrio aplicados pelas padarias**



Fonte: Elaboração própria (2020)

O Gráfico 1 apresenta-se de maneira que permita uma melhor observação e compreensão da proporção dos tipos de PE aplicados pelas empresas participantes da pesquisa.

De acordo com Souza, Schnorr e Ferreira (2011), o PEF consiste em um meio que possibilita a informação de empresas que possuem o objetivo de saldar os desembolsos futuros e desenvolver atividade de investimento. Sendo assim, os resultados sugerem que a maioria dos gestores entrevistados têm o intuito de empregar o PEF para conhecer o valor necessário para cobrir os custos desembolsáveis e ainda ter um saldo de caixa suficiente para potencializar seus investimentos.

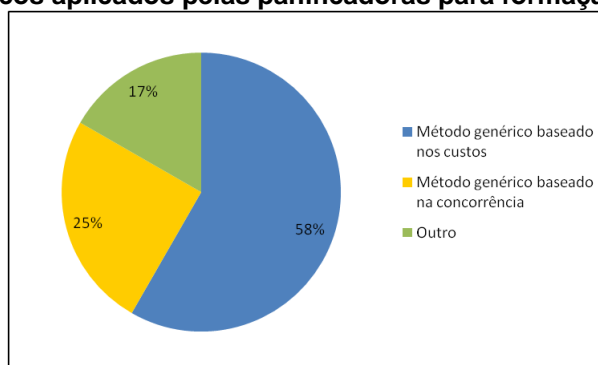
Com relação ao nível de aplicação da MS, os gestores que indicaram aplicar de modo regular correspondem a 41,7% da amostra. No percentual de 33,3% estão os que alegam utilizar muito a MS. Já os gestores que afirmam aplicar pouco a MS constituem uma proporção de 16,7%, enquanto somente 8,3% representam os gestores que não aplicam a MS.

No que diz respeito ao grau de aplicação do *mark-up*, um significativo número dos gestores afirmou utilizar muito esse método sistemático da gestão de custos (50%). Quanto aos gestores que indicaram aplicar de forma regular o *mark-up*, eles correspondem ao percentual de 25%, enquanto os que não aplicam essa ferramenta para a formação do preço de venda consistem em uma porcentagem de 16,7%. Finalizando, a menor representatividade da amostra refere-se aos gestores que empregam muitíssimo o *mark-up*. Os resultados sugerem que a maioria dos

gestores das empresas de panificação aplica frequentemente esse método sistemático para definir o preço de venda com o intuito de obter um melhor resultado.

Em relação à definição do método para a formação do preço de venda dos produtos, o Gráfico 2 apresenta a proporção dos métodos genéricos utilizados pelos gestores para a formação do preço de venda.

**Gráfico 2 – Métodos genéricos aplicados pelas panificadoras para formação do preço de venda**



Fonte: Elaboração própria (2020)

Percebe-se que 58% dos gestores indicaram utilizar o método baseado nos custos. Em seguida, um percentual de 25% afirmou aplicar o método baseado na concorrência, o mesmo tipo de método genérico para a formação de preço de venda utilizado pelos gestores participantes das pesquisas de Magro *et al.* (2014) e Roncato (2015). Sendo assim, pode haver uma similaridade com tais pesquisas. Nenhum gestor participante afirmou empregar o método genérico baseado no consumidor.

No entanto, uma porcentagem de 17% dos gestores alegou aplicar outro tipo de método (custo pago *versus* concorrência) para definir o preço de venda. Desse modo, pode-se sugerir que uma relevante quantidade de gestores faz uso do método baseado nos custos que, segundo Garcia *et al.* (2014) estabelece o preço de venda dos produtos por intermédio da apuração dos gastos.

A respeito do grau de aplicação dos custos relevantes que surgem diante das alternativas do processo gerencial da empresa, 33,3% da amostra indicaram aplicar muito os custos relevantes. Quanto aos gestores que declararam utilizar pouco ou não aplicam esse método, tem-se o mesmo percentual de 25%. Por fim, a minoria dos gestores entrevistados emprega de modo pouco os custos relevantes (16,7%).

Portanto, com base nos resultados expostos, sugere-se que um relevante número dos gestores aplica os métodos sistemáticos da gestão de custos. Uma justificativa que possivelmente explica esse resultado deve-se às necessidades da melhoria na lucratividade, da competitividade no mercado e da redução nos gastos da produção, visto que os métodos sistemáticos da gestão de custos podem ser considerados meios de atender e/ou resolver as necessidades anteriormente citadas.

#### 4.2 Relações entre o Conhecimento e Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil dos Gestores

Inicialmente foram analisadas as relações entre o conhecimento da gestão de custos e as características dos respondentes que participaram da pesquisa. De acordo com os resultados apresentados na Tabela 6, pode-se perceber que existem relações entre o nível de escolaridade dos gestores e o conhecimento relativo aos custo fixo, custo variável, custo direto e custo indireto. Quanto à relevância da correlação, verificou-se que as três respectivas variáveis do conhecimento da gestão de custos possuem uma correlação moderada com o nível de escolaridade.

**Tabela 6 - Relações entre o Conhecimento da Gestão de Custos e o Perfil dos Gestores**

<b>Conhecimento da Gestão de Custos</b>	<b>Gênero</b>	<b>Idade</b>	<b>Nível de escolaridade</b>	<b>Experiência profissional</b>
Custo fixo	0,540	-0,246	<b>0,599*</b>	-0,382
Custo variável	0,523	-0,309	<b>0,580*</b>	-0,230
Custo direto	0,424	-0,141	<b>0,638*</b>	-0,159
Custo indireto	0,411	-0,137	<b>0,667*</b>	-0,161
Despesa fixa	0,243	-0,097	0,153	-0,099
Despesa variável	0,142	0,106	0,263	-0,029
Margem de contribuição	0,319	-0,183	0,201	0,065
Ponto de Equilíbrio	0,000	0,047	0,247	0,120
Margem de segurança	-0,046	0,138	0,164	0,191
Preço de venda	0,235	-0,259	0,396	-0,252
Custos relevantes	0,091	-0,476	0,248	-0,121

Fonte: Elaboração própria (2020)

\*. Correlação é significativa ao nível de 0,05

Percebe-se ainda que as correlações significativas se mostram de maneira positiva, demonstrando que essas relações são diretamente proporcionais. Desse



modo, pode-se sugerir que à proporção que existe um maior nível de escolaridade, também existe um aumento no conhecimento da gestão de custos.

Constata-se que os gestores das empresas de panificação com maior grau de conhecimento formalizado possuem um maior nível de entendimento acerca da gestão de custos, pois, conforme Parente *et al.* (2009), os indivíduos com maior escolaridade podem demonstrar maior desempenho cognitivo que os indivíduos menos escolarizados.

Da mesma forma, foram investigadas as possíveis relações existentes entre a aplicação da gestão de custos e as características dos gestores das empresas de panificação. Conforme os resultados mostrados na Tabela 7, não existe correlação significativa entre o gênero, a idade, o nível de escolaridade e a experiência profissional do gestor e a aplicação da gestão de custos.

<b>Tabela 7 - Relações entre a Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil dos Gestores</b>				
<b>Aplicação da Gestão de Custos</b>	<b>Gênero</b>	<b>Idade</b>	<b>Nível de escolaridade</b>	<b>Experiência profissional</b>
Margem de contribuição para identificar a contribuição de cada produto	0,149	-0,124	0,094	0,161
Margem de contribuição para identificar a viabilidade dos produtos	0,370	-0,324	0,087	0,168
Ponto de equilíbrio	0,000	0,045	0,430	0,031
Margem de segurança	-0,370	0,023	-0,063	0,100
<i>Mark-up</i>	-0,188	-0,129	0,228	0,106
Custos relevantes	0,407	-0,294	0,375	0,185
Fonte: Elaboração própria (2020)				

Os resultados sugerem independência da aplicação de custos e as características dos gestores das panificadoras. De acordo com os resultados apresentados por Callado, Miranda e Callado (2003), o nível de escolaridade não se apresentou estatisticamente dependente ou não exerce influência sobre a aplicação da gestão de custos da produção. Sendo assim, esse resultado da pesquisa dos autores citados anteriormente corrobora com o presente trabalho.

Da mesma maneira, os resultados apresentados podem sugerir uma semelhança com os estudos de Nierdele (2012), Magro *et al.* (2014) e Santos *et al.* (2019), pois os gestores das empresas de panificação que foram objeto de estudo

das respectivas pesquisas não utilizavam ou aplicavam raramente a gestão de custos.

Portanto, percebe-se por meio dos resultados apresentados que o nível de escolaridade dos gestores das empresas do setor de panificação pode exercer influência no nível de conhecimento da gestão de custos. No entanto, não se apresentou nenhuma influência significativa entre a aplicação da gestão de custos com as características dos gestores das panificadoras.

#### 4.3 Relações entre o Conhecimento e Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil das Empresas Participantes (Panificadoras)

Também foram analisadas as possíveis relações entre o conhecimento acerca da gestão de custos e as características das padarias. Conforme os resultados demonstrados na Tabela 8, não existe correlação significativa entre o regime de tributação, o faturamento anual bruto, a quantidade de empregados e o tempo de atuação da empresa no mercado e as variáveis relacionadas ao conhecimento da gestão de custos.

**Tabela 8 - Relações entre o Conhecimento da Gestão de Custos e o Perfil das Panificadoras**

<b>Conhecimento da Gestão de Custos</b>	<b>Regime de tributação</b>	<b>Faturamento anual bruto</b>	<b>Quantidade de empregados</b>	<b>Tempo de atuação</b>
Custo fixo	-0,345	-0,114	-0,288	-0,111
Custo variável	-0,284	-0,203	-0,223	0,086
Custo direto	-0,095	-0,073	-0,055	0,138
Custo indireto	-0,189	-0,026	0,054	-0,051
Despesa fixa	-0,206	-0,357	-0,114	0,055
Despesa variável	-0,316	-0,101	0,028	-0,149
Margem de contribuição	-0,013	-0,480	0,054	0,391
Ponto de equilíbrio	-0,014	-0,287	0,304	0,128
Margem de segurança	0,035	-0,393	0,323	0,332
Preço de venda	-0,100	-0,415	-0,166	0,213
Custos relevantes	0,131	-0,521	-0,133	0,328

Fonte: Elaboração própria (2020)

Por meio dos resultados apresentados na Tabela 6, sugere-se que as respectivas variáveis do conhecimento da gestão de custos estão mais associadas às características pessoais dos gestores das empresas de panificação, visto que os resultados apontam independência dos itens da gestão de custos e as características das empresas de panificação. Desse modo, constata-se que o

conhecimento do tomador de decisão, no que se refere à gestão de custos, pode ser influenciado pelo seu nível de escolaridade, independentemente dos atributos das empresas de panificação.

Em seguida, foram investigadas as possíveis relações entre a aplicação da gestão de custos e as características das empresas de panificação. Os resultados são mostrados na Tabela 9.

**Tabela 9 - Relações entre a Aplicação da Gestão de Custos e o Perfil das Panificadoras**

<b>Aplicação da Gestão de Custos</b>	<b>Regime de tributação</b>	<b>Faturamento anual bruto</b>	<b>Quantidade de empregados</b>	<b>Tempo de atuação</b>
Margem de contribuição para identificar a contribuição de cada produto	0,235	-0,486	0,292	0,427
Margem de contribuição para identificar a viabilidade dos produtos	0,080	-0,278	0,108	0,188
Ponto de equilíbrio	-0,149	-0,085	0,267	-0,021
Margem de segurança	-0,120	-0,251	0,434	-0,031
<i>Mark-up</i>	-0,095	-0,004	0,193	-0,096
Custos relevantes	-0,130	-0,145	0,079	0,245

Fonte: Elaboração própria (2020)

Com base nos resultados apresentados, pode-se observar que não foram encontradas relações entre a aplicação dos itens da gestão de custos e os atributos das empresas de panificação investigadas. Sendo assim, pode-se afirmar que as variáveis que caracterizam as empresas de panificações não influenciam na utilização da gestão de custos.

Portanto, considera-se que o regime de tributação, o faturamento anual bruto, a quantidade de empregados e o tempo de atuação da empresa no mercado não exercem influência no conhecimento e aplicação da gestão custos, visto que nenhuma das correlações entre as variáveis analisadas mostraram-se significativas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O capítulo de considerações finais está segmentado em duas partes. A primeira refere-se às conclusões da pesquisa, enquanto a segunda busca abordar as limitações observadas neste trabalho e as recomendações para a elaboração de estudos futuros.

### 5.1 Conclusões

No atual cenário de grande concorrência no mercado vivenciado entre as empresas, faz-se necessário que estas possuam meios que proporcionem auxílio no seu gerenciamento e que, conseqüentemente, resultem em vantagens competitivas. Para isso, a gestão de custos proporciona informações que auxiliam o gestor no processo decisório acerca do planejamento, controle e desempenho das atividades.

Dessa forma, esse trabalho teve por objetivo investigar as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos utilizadas pelos gestores das panificadoras da cidade de João Pessoa/PB para auxiliar o processo de tomada de decisão. Em vista disso, são demonstradas algumas considerações, mediante os objetivos específicos elencados inicialmente.

O primeiro objetivo específico consistiu em identificar as características das panificadoras da cidade de João Pessoa/PB. Com base nos resultados, pode-se concluir que a maioria das empresas de panificação situadas na cidade de João Pessoa/PB são caracterizadas como microempresas. Tais empresas são optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional e ainda podem ser categorizadas como experientes, pois possuem um tempo de atuação no mercado superior a 15 anos.

O segundo objetivo específico visou levantar o conhecimento e a aplicação da gestão de custos pelos gestores das empresas participantes. A partir dos resultados, pode-se concluir que uma quantidade relevante dos gestores entrevistados possui conhecimento em nível entre regular e muito acerca da gestão de custos, visto que a maioria das respostas consistiu nesses níveis. Quanto à aplicação da gestão de custos, conclui-se que os gestores das panificadoras participantes aplicam de modo regular a gestão de custos.

O terceiro objetivo específico propôs verificar as relações entre as características dos gestores das empresas do setor de panificação e o conhecimento e aplicação da gestão de custos. Pode-se concluir que as características dos gestores entrevistados possivelmente influenciam no conhecimento sobre a gestão de custos. Além disso, considera-se que o nível de escolaridade tem relevante relação com os componentes básicos da gestão de custos, apontando que o conhecimento acerca da gestão de custos pode ser diversificado de acordo com a escolaridade do gestor. Quanto à relação entre a aplicação da gestão de custos e os atributos dos gestores das panificadoras, conclui-se que as características dos gestores não influenciam na utilização da gestão de custos.

O último objetivo específico consistiu em verificar a relação entre as características das empresas do setor de panificação e o conhecimento e aplicação da gestão de custos. Conclui-se que as características das empresas do setor de panificação possivelmente não influenciam no conhecimento e aplicação da gestão de custos, uma vez que nenhum atributo apresentou uma relevante relação com os componentes básicos e os métodos sistemáticos da gestão de custos.

Portanto, a partir dos resultados da pesquisa, os gestores das empresas do setor de panificação situadas no município de João Pessoa/PB apresentam um satisfatório nível de conhecimento acerca da gestão de custos, além de ser possível inferir que essas padarias utilizam regularmente as ferramentas que compõem a gestão de custos em seu processo de tomada de decisão.

Conclui-se então, a partir dos resultados da pesquisa, que o nível de escolaridade pode impactar o conhecimento dos gestores sobre a gestão de custos, e o conhecimento acerca da gestão de custos pode ser considerado um meio de entender melhor as situações cotidianas sobre os gastos ocorridos na produção das empresas de panificação. Dessa forma, o gestor que possui um satisfatório nível de conhecimento formal poderá ter entendimento sobre a gestão de custos para tomar decisões que resultem em diminuição dos gastos da produção, aumento da lucratividade e um eficiente controle das atividades da entidade.

## 5.2 Limitações e Recomendações para Futuras Pesquisas

Como limitação desse trabalho, tem-se a aplicabilidade dos questionários nas empresas, dado as dificuldades logísticas e a pouca disponibilidade de tempo dos gestores para responder o questionário; essa escassez de tempo deve-se ao fato dos gestores possuírem um grande volume de tarefas. Ademais, essa pesquisa apresentou outra limitação que diz respeito à pequena quantidade de empresas participantes.

Como recomendação para futuras pesquisas, sugere-se que seja entrevistado um maior número de empresas e também que sejam investigadas em outros setores do mercado as ferramentas gerenciais baseadas na gestão de custos utilizadas pelos gestores para auxiliar o processo de tomada de decisão.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Vitorino Alves; SILVA, Vinicius de Lima; CARDOSO, Rodrigo; Lucas, Ruan Eduardo Carneiro; RIQUE JUNIOR, Jose Flavio. Gestão de Custos para Tomada de Decisão: Um Estudo de Caso em uma Panificadora na Cidade de João Pessoa – PB. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 35., 2015, Fortaleza. **Anais eletrônicos** [...]. Fortaleza: ABEPRO, 2015. Disponível em: [http://www.abepro.org.br/publicacoes/index.asp?pesq=ok&ano=2015&area=1234&pc\\_have=&autor=](http://www.abepro.org.br/publicacoes/index.asp?pesq=ok&ano=2015&area=1234&pc_have=&autor=). Acesso em: 20 jul. 2019.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA; INSTITUTO TECNOLÓGICO DE ALIMENTAÇÃO, PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA. **INDICADORES DA PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA 2018**. Brasília, DF: ABIP; ITPC, 2019. Disponível em: <http://www.abip.org.br/site/indicadores-da-panificacao-e-confeitaria-brasileira-2018/>. Acesso em: 28 jun. 2019.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA; SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Estudo de Tendências - perspectivas para a panificação e confeitaria**. ABIP; SEBRAE, 2009. Disponível em <http://www.abip.org.br>. Acesso em: 14 jan. 2020.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. 8. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2013. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522486977/cfi/4!/4/4@0.00:10.9>. Acesso em: 01 fev. 2020.

BEZERRA, Washington Lucena; CAROLI, Adhemar A. De. Análise de Custo, Volume e Lucro: Uma Perspectiva de Controle Gerencial nas Micro e Pequenas Empresas. **Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)**, São Paulo, v. 2, n. 1, p. 45–64, 2015. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/redeca/article/view/27899>. Acesso em: 11 jul. 2019.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. 8. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522485048/cfi/0!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 20 jun. 2019.

BRAGA, Daniele Penteado Gonçalves; BRAGA, Alexandre Xavier Vieira; SOUZA, Marcos Antonio. Gestão de Custos, Preços e Resultados: um Estudo em Indústrias Conserveiras do Rio Grande do Sul. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 13, n. 2, p. 20 – 35, mai/ago. 2010. Disponível em: <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/226>. Acesso em: 13 jul. 2019.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597021059/cfi/6/10!/4/10@0:0>. Acesso em: 22 jun. 2019.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; MACHADO, Márcia Reis; CALLADO, Antônio André Cunha; MACHADO, Márcio André Veras; ALMEIDA, Moisés Araújo. Custos e formação de preços no agronegócio. **Revista de Administração FACES**, Belo Horizonte, v. 6, n.1, p. 52 – 61, jan/abr. 2007. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/facesp/article/view/87>. Acesso em: 12 jul. 2019.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; MIRANDA, Luiz Carlos; CALLADO, Antônio André Cunha. Fatores associados à Gestão de Custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. **Revista Produção**, v. 13, n. 1, p. 64 – 75. 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/prod/v13n1/v13n1a06.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2019.

CAMPOS, J. A. D. B.; CARRASCOSA, A.C.; LOFFREDO, L. C. M.; FARIA, J. B. CONSISTÊNCIA INTERNA E REPRODUTIBILIDADE DA VERSÃO EM PORTUGUÊS DO CRITÉRIO DE DIAGNÓSTICO NA PESQUISA PARA DESORDENS TEMPOROMANDIBULARES (RDC/TMD – EIXO II). **Revista Brasileira de Fisioterapia**, São Carlos, v. 11, n. 6, p. 451 - 459. 2007. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rbfis/v11n6/v11n6a06.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2020.

CORREIA, Marta Verônica de Souza. **Custos relevantes para tomada de decisões**: um estudo no setor têxtil do segmento de fiação e tecelagem alagoano. 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB, UFPB, UFPE, UFRN – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2003.

COLPO, Iliane; MEDEIROS, Flaviani Souto Bolzan; AMORIN, Anderson Luís Walker; WEISE, Andreas Dittmar. Análise do Custo-Volume-Lucro auxiliando na tomada de decisão: o caso de uma microempresa. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 9, n. 3, p. 22-36, set/dez. 2015. Disponível em: <http://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RMPE/article/view/723>. Acesso em: 15 jul. 2019.

DANTAS FILHO, P. L. **Análise de custos na geração de energia com bagaço de cana-de-açúcar**: um estudo de caso em quatro usinas de São Paulo. 2009. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Energia, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

GARCIA, Editinete André da Rocha; SOARES, Marilene Feitosa; ALMEIDA, Sylvio Romero de; MOURA, Heber José de. Formação de preço com o coeficiente de mark-up para as empresas tributadas pelo lucro real e com variáveis incidentes sobre o lucro. **Revista Mineira De Contabilidade**, Belo Horizonte, v. 2, n. 54, p. 26 – 33, abr/jun. 2014. Disponível em: <http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rmc&page=article&op=view&path%5B%5D=189>. Acesso em: 17 jul. 2019.



GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 14. ed. São Paulo: McGrawHill, 2013. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788580551624/cfi/0!/4/4@0.00:51.3>. Acesso em: 21 jul. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020991/cfi/6/2!/4/2@0:0>. Acesso em: 04 ago. 2019.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. 1. reimpressão. Rio de Janeiro: LTC, 2013. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-216-2446-2/cfi/6/10!/4/32@0:41.3>. Acesso em: 22 dez. 2019.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522466542/cfi/0!/4/4@0.00:55.4>. Acesso em: 26 jun. 2019.

LIRA, Sachiko Araki; CHAVES NETO, Anselmo. Coeficientes de correlação para variáveis ordinais e dicotômicas derivados do coeficiente linear de Pearson. **Revista Ciência & Engenharia (RECIE)**, Uberlândia, v. 15, n. 1/2, p. 45 – 53. 2006. Disponível em: <http://www.seer.ufu.br/index.php/cieng/article/view/529>. Acesso em: 12 jan. 2020.

LUNARDELLI, Guilherme; RAUPP, Fabiano Maury. Proposta de apropriação de custos em uma Panificadora de Pequeno Porte: um Estudo de Caso. **Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana**, fev. 2018. Disponível em: <http://www.eumed.net/2/rev/oel/2018/02/apropiacao-custos-panificadora.html> <http://hdl.handle.net/20.500.11763/oel1802apropiacao-custos-panificadora>. Acesso em: 03 jan. 2020.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60, jan/abr. 2006. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/109>. Acesso em: 19 jun. 2019.

MAGRO, Cristian Bau Dal; MANFROI, Leossania; BORTOLI, Lidianie Aparecida; THEISEN, Cleonir Paulo. A Contabilidade De Custos Na Formação Do Preço De Venda: Um Estudo De Caso Na Indústria De Panificação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21., 2014, Natal. **Anais eletrônicos** [...]. Natal: Associação Brasileira de Custos, 2014. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3647>. Acesso em: 19 jul. 2019.

MARION, José Carlos; RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução à contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547220891/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 27 jun. 2019.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018. *E-book*. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018080/cfi/6/10!/4/6/4@0:100>. Acesso em: 21 jun. 2019.

MELO, Maurilio Alves de; LEONE, Rodrigo José Guerra. Alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: Um Estudo em Pequenas Empresas Industriais do Setor de Transformação. **Brazilian Business Review**, v. 12, n. 5, p. 83-104, 2015. Disponível em:

<http://www.bbronline.com.br/index.php/bbr/article/view/159>. Acesso em: 29 jun. 2019.

MONTEIRO, Renato Pereira; FLORES, Pablo. Estudo sobre a importância dos controles internos no setor de panificação. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v.3, n.5, p.29-50, jan./jun. 2014. Disponível em:

<https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/291/285>. Acesso em: 16 jan. 2020.

MORAES, Livia C.; WERNKE, Rodney. Análise custo/volume/lucro aplicada ao comércio de pescados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 6, p. 81 – 101, jul/dez. 2006. Disponível em:

<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/784>. Acesso em: 12 jul. 2019.

MOTA, Renato Henrique Gurgel; SILVA FILHO, Augusto Cezar da Cunha e; OLIVEIRA, Oskarine das Chagas; CAMARA, Renata Paes de Barros. Custos relevantes na tomada de decisão: um estudo comparativo entre gestores de salinas e estudantes de Instituições Públicas de Ensino Superior de Mossoró-RN. **Custos e Agronegócio online**, Recife, v. 11, n. 2, p. 171 – 193, abr/jun. 2015. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/trinta%20e%20dois.html>. Acesso em: 27 jul. 2019.

MUKAKA, M. M. A guide to appropriate use of Correlation coefficient in medical research. **Malawai Medical Journal**, Blantyre, v. 24, n. 3, p. 69 – 71, Set. 2012.

NIEDERLE, Fernando. **Sistema de custos e análise de preços na padaria bom gosto**. 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade Regional do Noroeste do Rio Grande do Sul, Três Passos, 2012.

OLIVEIRA, Oderlene Vieira de. Método de formação dos preços de venda do setor de recapagem de pneus. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v.14, n. 53, p. 45 – 52, jan/abr. 2012. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/1242>. Acesso em: 21 jul. 2019.

PAIVA, Sérgio. **Proposta de flexibilidade de formação de preços de venda no varejo**: com Aplicação do ABC. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós- Graduação em Engenharia, Arquitetura e Urbanismo da Universidade Metodista de Piracicaba, Faculdade de Engenharia de Produção,

Arquitetura e Urbanismo Universidade Metodista de Piracicaba, Santa Bárbara d'Oeste, 2004.

PARENTE, Maria Alice de Mattos Pimenta; SCHERER, Lilian Cristine; ZIMMERMANN, Nicolle; FONSECA, Rochele Paz. Evidências do papel da escolaridade na organização cerebral. **Neuropsicologia Latinoamericana [online]**, v.1, n.1, p. 72 - 80, Jan. 2009. Disponível em: <http://pepsic.bvsalud.org/pdf/rnl/v1n1/v1n1a09.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2020.

QUEIROZ, Larissa Soares; BERGAMO, Fábio Vinicius de Macedo; MELO, Jezreel Santos de (2016). Validação de um modelo conceitual de experiência de compra online para consumidores brasileiros. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 15, n. 4, p. 524 – 539, Nov. 2016. Disponível em: <http://www.revistabrasileiramarkeeting.org/ojs-2.2.4/index.php/remark/article/viewFile/3407/2385>. Acesso em: 17 jan. 2020.

RIBEIRO, Marcelle Yasmin Dias, CARMO, Elisangela Pereira do; PINHO, Anna Paula Silva; CARVALHO, Rafaely de Moraes. Análise de custos como ferramenta de gerenciamento em uma panificadora na cidade de Barcarena - PA. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 37., 2017, Joinville. **Anais eletrônicos [...]**. Joinville: ABEPRO, 2017. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/publicacoes/index.asp?pesq=ok&ano=2017&area=1391&pc=have=&autor=>. Acesso em: 26 jul. 2019.

ROCHA, Iago Carvalho; OLIVEIRA, Auris Martins de; SOARES, Francisco Igo Leite; SILVA, Glaucete Vitor da; OLIVEIRA, Adriana Martins; VALDEVINO, Rosângela Queiroz Souza; OLIVEIRA, Mário César Sousa de. A contabilidade de custos como ferramenta na formação do preço de venda em uma indústria em Panificação. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v. 5, n. 9, p. 15957 – 15980, set. 2019. Disponível em: <http://www.brjd.com.br/index.php/BRJD/article/view/3371/3213>. Acesso em: 04 jan. 2020.

RONCATO, Aline de Geroni. **Determinação de custos de produção em uma indústria panificadora**. 2015. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização (Especialização em Finanças) – Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/142119>. Acesso em: 02 jan. 2020.

SANTOS, Tania Rodrigues dos; MEIRELLES, Ivan Guimarães; ALBUQUERQUE, Crislaine da Silva Souza; PAULA, Rafael Viana Barbosa de; RIBEIRO, Sílvia Paula; FRANCISCO, André Luiz. Precificação e a relação com a margem de contribuição nas decisões gerenciais: um estudo de caso. **Revista Brasileira de Administração Científica**, v. 10, n. 1, p. 89 – 100, jan/mar. 2019. Disponível em: <https://sustenere.co/index.php/rbadm/article/view/CBPC2179-684X.2019.001.0008>. Acesso em: 02 jan. 2020.

SEBRAE. **Nota metodológica para definição dos números básicos de MPE**. Brasília, DF: SEBRAE, 2006.

**SINDIPAN/PB - Sindicato da Indústria de Panificação e Confeitaria do Estado da Paraíba (2019).** Disponível em:

<http://www.sindicatodaindustria.com.br/sindipanpb/empresas/>. Acesso em: 10 set. 2019.

SILVA, Felipe Dantas Cassimiro Da; SILVA, Alexandre César Batista Da; VASCONCELOS, Marco Túlio De Castro; CAMPELO, Sebastião Marco. Comportamento dos custos: uma investigação empírica acerca dos conceitos econométricos sobre a teoria tradicional da contabilidade de custos. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 43, p. 61 - 72, jan/abr. 2007.

SILVA, Rodinei da; SCHEREN, Gilvane; WERNKE, Rodney. Análise custo/volume/lucro aplicada em pequena transportadora de cargas. **Revista Capital Científico – Eletrônica**, Guarapuava, v. 17, n. 1, p. 5 – 20, jan/mar. 2019.

Disponível em:

<https://revistas.unicentro.br/index.php/capitalcientifico/article/view/5358>. Acesso em: 15 jul. 2019.

SILVANO, Thais Moreira; POLICÁRIO, Schirley Maria; NEVES, Julierme Vitor Valadares; OLIVEIRA, Carolina Neves; BOSCO, Manoel Rubens; DEORCE, Raquel Berger. Análise de custos de uma panificação caseira no Vale do Aço. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 25., 2018, Vitória. **Anais eletrônicos** [...]. Vitória: Associação Brasileira de Custos, 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4514>. Acesso em: 25 jul. 2019.

SOUZA, M.; SCHNORR, C.; FERREIRA, F. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 5, n. 12, p. 109-134, maio/ago. 2011. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34797>. Acesso em: 17 jul. 2019.

TEIXEIRA, Ana Cristina Campos Prado; ASSIS NETO, Alaerte Gomes de; FERREIRA, Fernando Jorge. A Utilização de conceitos de custos e sua influência na decisão do preço de venda nas microempresas e empresas de pequeno porte. **REMIPE- Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco**, Osasco, v. 1, n. 2, p. 206-222, jul/dez. 2015. Disponível em: <http://fatecosasco.edu.br/fatecosasco/ojs/index.php/remipe/article/view/83>. Acesso em: 27 jun. 2019.

ZART, Ana Carolina Fritsch; ZART, Muriel Canabarro; ZANATTA, Jocias Maier. ANÁLISE DE CUSTOS DE LINHA DE PRODUTOS DE CONFEITARIA EM UMA PANIFICADORA. **Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo**, v. 3, n. 2, p. 20-47, mar/abr. 2018. Disponível em: <http://www.relise.eco.br/index.php/relise/article/view/132/127>. Acesso em: 18 dez. 2019.

## APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

## QUESTIONÁRIO

Este instrumento de pesquisa visa auxiliar a elaboração de um Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) sobre “Gestão de Custos Para Tomada de Decisão em Empresas de Panificação Situadas no Município de João Pessoa - PB”, que está sendo desenvolvido pelo aluno Aluizio Guedes de Vasconcelos Neto do curso de Ciências Contábeis da UFPB, sob orientação do Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado.

Solicitamos a sua colaboração para responder o presente questionário, como também a sua autorização para apresentar os resultados deste estudo no TCC mencionado. Esclarecemos que a sua participação é voluntária e as respostas serão analisadas conjuntamente, preservando-se o sigilo da fonte.

Caso concorde em participar, por gentileza, responder as questões propostas.

Desde já, agradeço-lhe pela colaboração.

Orientador: **Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado** – DFC/UFPB

Discente: **Aluizio Guedes de Vasconcelos Neto** – UFPB

## PARTE I – PERFIL DO RESPONDENTE

1. Gênero:

a) Feminino

b) Masculino

c) Outro: \_\_\_\_\_

2. Idade:

a) Entre 18 e 28 anos

b) Entre 29 e 39 anos

c) Entre 40 e 50 anos

d) Acima dos 50 anos

3. Nível de escolaridade:

- a) Ensino Fundamental Incompleto
- b) Ensino Fundamental Completo
- c) Ensino Médio Incompleto
- d) Ensino Médio Completo
- e) Ensino Superior Incompleto
- f) Ensino Superior Completo
- g) Outro: \_\_\_\_\_

4. Tempo de atuação profissional no setor de panificação:

- a) Menor que 5 anos
- b) Entre 5 e 10 anos
- c) Entre 11 e 15 anos
- d) Acima de 15 anos

PARTE II – PERFIL DAS EMPRESAS DE PANIFICAÇÃO
---

5. Qual o regime de tributação da empresa?

- a) Simples Nacional
- b) Lucro Presumido
- c) Lucro Real Trimestral
- d) Lucro Real Anual
- e) Lucro Arbitrado

6. Qual é o faturamento anual bruto da empresa?

- a) Menor ou igual a R\$ 360.000,00
- b) Maior que R\$ 360.000,00 e menor ou igual a R\$ 4.800.000,00
- c) Maior que R\$ 4.800.000,00 e menor ou igual a R\$ 300.000.000,00
- d) Maior que R\$ 300.000.000,00

7. Quantidade de empregados:

- a) Até 19 empregados
- b) De 20 a 99 empregados
- c) De 100 a 499 empregados
- d) Mais de 500 empregados

8. Tempo de atuação da entidade de panificação no mercado:

- a) Menor que 5 anos
- b) Entre 5 e 10 anos
- c) Entre 11 e 15 anos
- d) Acima de 15 anos

PARTE III – CONHECIMENTO E APLICAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS
--

9. Qual o seu nível de conhecimento acerca dos seguintes componentes básicos da gestão de custos:

	Desconheço	Pouco	Regular	Muito
Custo Fixo	( )	( )	( )	( )
Custo Variável	( )	( )	( )	( )
Custo Direto	( )	( )	( )	( )
Custo Indireto	( )	( )	( )	( )
Despesa Fixa	( )	( )	( )	( )
Despesa Variável	( )	( )	( )	( )

10. Qual o grau de conhecimento a respeito dos métodos sistemáticos da gestão de custos que auxiliam o processo gerencial:

	Desconheço	Pouco	Regular	Muito
Margem de Contribuição	( )	( )	( )	( )
Ponto de Equilíbrio	( )	( )	( )	( )
Margem de Segurança	( )	( )	( )	( )
Preço de Venda	( )	( )	( )	( )
Custos Relevantes	( )	( )	( )	( )

11. Qual o nível de aplicação da Margem de Contribuição para identificar a contribuição de cada produto fabricado para o faturamento da empresa?

Não Aplico	Pouco	Regular	Muito
( )	( )	( )	( )

12. Qual o nível de aplicação da Margem de Contribuição para identificar a viabilidade dos produtos fabricados pela empresa?

Não Aplico	Pouco	Regular	Muito
( )	( )	( )	( )

13. Qual o nível de aplicação do Ponto de Equilíbrio para identificar a quantidade de unidades necessárias para se vender dos produtos fabricados a fim de obter lucro?

Não Aplico	Pouco	Regular	Muito
( )	( )	( )	( )

14. Qual o tipo de Ponto de Equilíbrio aplicado pela empresa?

a) Contábil

b) Econômico

c) Financeiro

d) Contábil, Econômico e Financeiro

e) Nenhum

f) Outro: \_\_\_\_\_

15. Qual o nível de aplicação da Margem de Segurança que a empresa utiliza para reduzir a quantidade de unidades da produção sem estar sujeita ao risco de funcionar com prejuízo?

Não Aplico	Pouco	Regular	Muito
( )	( )	( )	( )



16. Qual o nível de aplicação do *Mark-up* para a formação do preço de venda utilizado pela empresa, com a finalidade de obter lucro?

Não Aplico	Pouco	Regular	Muito
( )	( )	( )	( )

17. Como a empresa define a formação do preço de venda dos produtos fabricados?

- a) Pelo método genérico baseado nos custos
- b) Pelo método genérico baseado na concorrência
- c) Pelo método genérico baseado no consumidor

d) Outro: \_\_\_\_\_

18. Qual o grau de aplicação dos Custos Relevantes que surgem diante às alternativas do processo gerencial da empresa?

Não Aplico	Pouco	Regular	Muito
( )	( )	( )	( )

## ANEXO A – LISTA DE EMPRESAS ASSOCIADAS AO SINDIPAN/PB

## Empresas

ABC - PAD  
 ACREPÃO  
 ALMEIDÃO LTDA - PAD. E PAST  
 ALTIPLANO - PANIF  
 Alvorecer - PANIF  
 AREIA E MAR  
 ARMAZÉM DO PANIFICADOR  
 Arruda - Supermercado  
 Bancários - Panif  
 BARILOCHE  
 BESSAMAR LTDA - PAD E PAST  
 BESSA - PANIF  
 BESSA PÃO - PANIF  
 BOA SORTE - PANIF  
 BOA VISTA - PANIF  
 BOM JESUS - IND DE MASSAS  
 BONFIM PROD ALIMENTÍCIOS LTDA TAMBAÚ  
 BRASIL - PAD E PAST LTDA  
 BRIAND  
 CANNELLE  
 CASA DO SERTÃO  
 CASTELO BRANCO - PANIF LTDA  
 DELÍCIA DE MASSA - PAD  
 DIVINA MISERICÓRDIA - PANIF  
 DOCE PÃO DELICATESSEN  
 ELDORADO III - PANIF  
 ELDORADO - PANIF  
 EL SHADDAI  
 FAUSTINO - PANIF  
 FINO PÃO - PANIF  
 FLOR DAS NEVES - PANIF  
 FLOR DO TRIGO DELICATESSEN  
 KIMASSA  
 KIMASSA  
 LEGAL PADARIA  
 LITORÂNEA SANTO ANTÔNIO - PAD LTDA  
 MAX MASSAS LTDA  
 Mércia Borba de Araújo Saraiva  
 N.S. DE FÁTIMA - PANIF  
 N.S. DE STA RITA - PANIF  
 PÃES & PÃES - PANIF  
 PAN - AMÉRICA - PANIF LTDA

PANIFICADORA IMPERIAL

PÃO & CIA

PÃO DA PRAIA

PÃO DOCE PÃO - PANIF LTDA

PATOENSE - PANIF

PERNAMBUCANA LTDA - PAD E PAST BANCARIOS

RABELO LTDA - COM DE ALIM E BEBIDAS

REQUINTE - PANIF

SANTA ROSA LTDA - PANIF

SÃO DIMAS LTDA - PAD

SÃO GONÇALO LTDA - PANIF

SÃO JUDAS TADEU - PADARIA PAST

SENHOR DO BONFIM LTDA - PANIF

SENHOR DOS PASSOS LTDA - PAD

SHOP DO PÃO MANAÍRA

TAMBAÚ - PAD

Fonte: SINDIPAN/PB (2020)

Disponível em: <http://www.sindicatodaindustria.com.br/sindipanpb/empresas/>. Acesso em: 02 set. 2019.